

**Die Abgrenzung der bedingten Lasten zu
den Betriebsschulden als Problem der
Einheitswertermittlung des
gewerblichen Betriebes**

INAUGURALDISSERTATION

zur Erlangung der Doktorwürde einer
Hohen Staatswirtschaftlichen Fakultät
der Ludwig-Maximilians-Universität zu München

vorgelegt von
MEINOLF GOTHE

1961

**Die Abgrenzung der bedingten Lasten zu
den Betriebsschulden als Problem der
Einheitswertermittlung des
gewerblichen Betriebes**

INAUGURALDISSERTATION

zur Erlangung der Doktorwürde einer
Hohen Staatswirtschaftlichen Fakultät
der Ludwig-Maximilians-Universität zu München

vorgelegt von
MEINOLF GOTHE

1961



Referent: Professor Dr. O. Hintner

Korreferent: Professor Dr. Jecht

Tag der mündlichen Prüfung: 21. Februar 1961

Inhaltsübersicht

Seite

Vorwort	1
Erster Abschnitt	
Aufbau des Bewertungsgesetzes und Verhältnis der §§ 4 bis 8 BewG zum Einkommensteuergesetz und zu den Vorschriften über die Einheitsbewertung des Betriebsvermögens	3
I. Aufbau des Bewertungsgesetzes	3
1. Aufteilung des BewG in die "Allgemeinen" und in die "Besonderen" Bewertungsvorschriften	3
a) Geltungsbereich der "Allgemeinen Bewertungsvorschriften"	3
b) Geltungsbereich der "Besonderen Bewertungsvorschriften"	4
2. Aufteilung des BewG in Vorschriften, die den Ansatz und in Vorschriften, die die Bewertung regeln	5
II. Die Ermittlung des Einheitswertes des Gewerblichen Betriebs durch Abzug der Schulden vom Rohvermögen	6
1. Die Vorschrift des § 62 BewG	6
2. Das Stichtagprinzip	8
III. Die bedingten Rechtsverhältnisse und ihre steuerliche Behandlung	11
1. Begriff der Bedingung und Behandlung im EGB	11
2. Die steuerliche Behandlung bedingter Rechtsverhältnisse	12
a) Aufschiebend bedingte Lasten	13
b) Auflösend bedingte Lasten	13
c) Befristung auf einen unbestimmten Zeitpunkt	13
d) Gegenüberstellung von aufschiebend und auflösend bedingten Lasten	14
IV. Das Verhältnis der §§ 4 bis 8 BewG zum Einkommensteuergesetz und zu den Vorschriften über die Einheitsbewertung des Betriebsvermögens	16
1. Das Verhältnis der §§ 4 bis 8 BewG zum Einkommensteuergesetz	16
2. Das Verhältnis der §§ 4 bis 8 BewG zu den Vorschriften über die Einheitsbewertung des Betriebsvermögens ...	17

Zweiter Abschnitt

Die Entwicklung der Rechtsprechung zu dem Problem der bedingten Lasten bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens	19
---	----

I. Die Rechtsprechung des RFH und OFH	19
1. Ablehnung der Berücksichtigung aufschiebend bedingter Lasten bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermö- gens durch den RFH	19
2. Die Hinwendung des RFH und OFH zu betriebswirtschaft- lich-dynamischer Betrachtungsweise auch bei der Einheits- bewertung von Betriebsvermögen in besonderen Fällen ...	22
a) Anerkennung einer Nacherzeugungsverpflichtung als abzugsfähige Betriebsausgabe	22
b) Behandlung von Vorausgaben als echte Besitzposten .	23
c) Behandlung von Gewährleistungsverpflichtungen	23
d) Anerkennung zukünftig erwachsender Kosten für ... Trümmerbeseitigung als abzugsfähige Ausgabe ...	24
3. Ablehnung der betriebswirtschaftlich-dynamischen Betrach- tung bei der Einheitsbewertung des gewerblichen Betriebs durch den OFH	26
II. Die Rechtsprechung des BFH und der Finanzgerichte zur Frage der bedingten Lasten und Betriebsschulden	27
1. Grundsätzliches Festhalten des BFH an der Ablehnung der Abzugsfähigkeit bedingter Lasten	27
2. Zusammenfassung der Rechtsprechung hinsichtlich der grundsätzlichen Behandlung bedingter Lasten zur augen- blicklichen Rechtssituation	29
a) Aufschiebend bedingte Lasten	29
b) Auflösend bedingte Lasten	29

Dritter Abschnitt

Einzel- und Sonderprobleme bedingter Lasten und der Betriebsschulden	31
I. Die Pensionsanwartschaft	31
1. Die Rechtsprechung zur Frage der Abzugsfähigkeit von Pensionsanwartschaften bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens	31
a) Die Rechtsprechung des RFH	31
b) Ablehnung der Berücksichtigung von Pensionsanwart- schaften nach dem Gesetz der großen Zahl durch den OFH und Reaktion im Schrifttum	33

c)	Ablehnung der Abzugsfähigkeit einer einzelnen Ruhegeldverpflichtung durch den BGH	35
d)	Zulassung des Abzugs von Pensionsanwartschaften nach dem Gesetz der großen Zahl durch den BFH	37
2.	Noch offen gebliebene Fragen nach dem BFH-Urteil vom 26. 7. 1957 hinsichtlich der Behandlung von Pensionsanwartschaften	39
a)	Die Steuergerechtigkeit und die Genauigkeit der Pensionsrückstellung und die Zahl 100	39
b)	Ist die Pensionsanwartschaft wirklich aufschiebend bedingt	41
01)	Das Problem der Pensionsanwartschaft bei wirtschaftlich-dynamischer Betrachtungsweise ..	41
02)	Pensionsanwartschaft, aufschiebend oder auflösend bedingt?	43
II.	Weitere Ausnahmen von dem Grundsatz der Nichtabzugsfähigkeit bedingter Lasten, die der BFH bisher zugelassen hat.	44
1.	Zulassung des Abzugs künftiger Verpflichtungen für Bergschäden bei Bergwerksunternehmen	44
2.	Zulassung von Rückstellungen für Wechselobligo	46
III.	Der Ausgleichsanspruch der Handelsvertreter	48
1.	Rechtliche Grundlagen	48
a)	§ 89 b HGB ..	48
b)	Urteil des BGH vom 13. 5. 1957	48
2.	Zur Frage der Bilanzierung des Ausgleichsanspruchs beim Geschäftsherrn	49
a)	Rechtsnatur des Ausgleichsanspruchs nach Auffassung des BGH	49
b)	Die entgegengesetzten Auffassungen in der Literatur zur Frage der Rückstellungen für Ausgleichsansprüche der Handelsvertreter	49
01)	Ablehnung einer Rückstellungsbildung	49
02)	Befürwortung einer Rückstellungsbildung	51
c)	Die Rechtsprechung zur Frage der Rückstellungsbildung für Ausgleichsansprüche der Handelsvertreter ..	51
3.	Kritische Stellungnahme zur Frage der Rechtsnatur und der Bilanzierung des Ausgleichsanspruchs	52
4.	Ausgleichsanspruch und Pensionsanwartschaft	57

Kritische Stellungnahme zur augenblicklichen Rechtsituation hinsichtlich der grundsätzlichen Behandlung bedingter Lasten und Würdigung der Literaturmeinungen	59
I. Das Verhältnis zwischen § 6 BewG und § 12 BewG und ihre Anwendbarkeit bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens ..	59
1. Die Vorschrift des § 12 BewG	59
2. Die Bewertung der Schulden bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens	59
3. Abgrenzung der §§ 6 und 12 BewG	61
a) Die Vermischung von Vorschriften die den Ansatz dem Grunde nach bzw. der Höhe nach regeln	61
b) § 6 als Vorschrift, die den Ansatz und § 12 BewG als Vorschrift, die die Bewertung regelt	64
II. Einzel- oder Gesamtbewertung bei der Einheitswertfeststellung des Betriebsvermögens	65
1. Anwendung der §§ 4ff BewG nur bei der Einzelbewertung ..	65
2. Der Grundsatz der Gesamtbewertung im Bewertungsgesetz ..	65
3. Die Argumente der Rechtsprechung für die Einzelbewertung der Schulden	67
III. Die Auslegung der §§ 62 und 63 BewG	73
1. Auslegung der §§ 62 und 63 BewG durch die Rechtsprechung und in der Literatur	73
2. Auslegung der Vorschrift des § 62 BewG unter betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten	75
IV. Die formal-statische Betrachtungsweise und die wirtschaftlich-dynamische Betrachtungsweise	80
1. Die formal-statische Betrachtungsweise	80
a) Wann liegt bürgerlich-rechtlich eine Bedingung vor ..	80
b) Abgrenzung von aufschiebend und auflösender Bedingung	81
2. Die betriebswirtschaftlich-dynamische Betrachtungsweise ..	82
a) Die Auffassung des BFH	82
b) Die Notwendigkeit betriebswirtschaftlicher Betrachtungsweise bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens	83
V. Die Auslegung von Gesetzen unter verfassungsrechtlicher Sicht ..	86
Schlußbetrachtungen	87

Anhang.	89
Abkürzungen	90
Literaturverzeichnis	91
Lebenslauf	95



Digitized by the Internet Archive
in 2026

Vorwort

In Literatur und Praxis treten die Fragen der Einheitsbewertung gegenüber ertragsteuerlichen und umsatzsteuerlichen Problemen häufig weit in den Hintergrund und werden in ihrer Bedeutung vielfach verkannt. Das mag daran liegen, daß die Vermögensteuer bei Einzelfirmen und Personengesellschaften für die Inhaber eine steuerlich abzugsfähige Belastung darstellt und gegenüber den anderen Steuern als unwesentlich angesehen wird. Dagegen bekommt die Vermögensteuer bei den Kapitalgesellschaften wegen ihrer Nichtabzugsfähigkeit schon erheblich größere Bedeutung, zumal gemäß § 3 Nr. 3 VStG die Unternehmungen des Bundes und der Länder von der Vermögensteuer freigestellt sind. Ferner muß aber auch berücksichtigt werden, daß nach dem zu erwartenden neuen Bewertungsrecht mit einer allgemeinen Erhöhung der Einheitswerte des Grundvermögens gerechnet werden muß.

Die Behandlung der Vermögensteuergrundlagen wird aber vor allem wichtig wegen der vielen sich widersprechenden Auffassungen zu den einzelnen Problemen und wegen des Fehlens einer allgemein wegweisenden Grundlage für die Rechtsprechung, wie sie etwa bei der Einkommenbesteuerung die dynamische Betrachtungsweise darstellt. Die Rechtsprechung des RFH und des BFH, die bisher auf diesem Rechtsgebiet leider nicht ganz eindeutig und konsequent gewesen ist, hat infolge eines gewissen Schwankens zwischen statisch-formalistischer und betriebswirtschaftlich-dynamischer Betrachtung dazu geführt, daß in steigendem Maße Ungewißheit darüber herrscht, wann, unter welchen Bedingungen und in welchem Ausmaß Vermögensbelastungen bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens berücksichtigt werden dürfen.

Betriebsschulden oder Lasten, die bereits bestehen, können naturgemäß nicht umstritten sein, vielmehr geht der Hauptstreit darum, wie zukünftige Verpflichtungen und Belastungen behandelt werden müssen, die ihre wirtschaftliche Grundlage in den Geschehnissen der abgelaufenen Zeit haben. Insbesondere hinsichtlich der hier maßgeblichen Rechtsgrundlagen der §§ 4ff BewG - Behandlung bedingter Rechtsverhältnisse - hat sich auch bei den Sachkennern des Bewertungsrechts Unsicherheit in der Beurteilung der steuerlichen Tatbestände eingestellt. Beschäftigt man sich mit Urteilen und Abhandlungen zu diesem Fragenkomplex, so hat man einerseits den Eindruck, betriebswirtschaftliche Erkenntnisse zur

Vermögensbewertung lägen überhaupt noch nicht vor, andererseits kann man einigen Autoren den Vorwurf nicht ersparen, daß sie den Aufbau und die Systematik des Gesetzes vergessen und daß der Gesetzeswortlaut gar nicht mehr die Grundlage ihrer so erwünschten Ergebnisse ist.

In der vorliegenden Abhandlung soll der Versuch gemacht werden, das Problem der bedingten Lasten und Betriebsschulden von betriebswirtschaftlicher Warte, aber unter strenger Anlehnung an die bestehenden Vorschriften des Bewertungsgesetzes zu sehen und, wenn möglich, zu lösen. Um bei der Vielfalt der bestehenden Probleme und der Unterschiedlichkeit einiger Erscheinungsformen bedingter Lasten nicht ins Uferlose zu geraten, sind die grundsätzlichen Probleme bedingter Lasten streng von den verschiedenen Erscheinungsformen zu trennen.

In "Abschnitt 1" wird zunächst auf den Aufbau des Bewertungsgesetzes und auf das Verhältnis der §§ 4ff BewG zum Einkommensteuergesetz und zu den Vorschriften über die Einheitsbewertung von Betriebsvermögen einzugehen sein. Unter "Abschnitt 2" werden diejenigen Rechtsprüche der Steuergerichte zusammengestellt, die sich mit der grundsätzlichen Behandlung bedingter Lasten und Betriebsschulden auseinandersetzen. In "Abschnitt 3" sollen dann die wichtigsten Einzelprobleme (Pensionsanwartschaft, Ausgleichsanspruch der Handelsvertreter, Rückstellung für Bergschaden u. a. m.) behandelt werden. Es wird sich zeigen, daß die Rechtsprechung, obschon sie an der Nichtabzugsfähigkeit aufschiebend bedingter Lasten grundsätzlich festhält, bei einzelnen besonders gelagerten Tatbeständen den Abzug zuläßt. Es wird aber ebenfalls deutlich werden, daß ein Versuch der Einzellosung - damit ist die Erklärung jeder einzelnen Erscheinungsform bedingter Lasten aus ihrer Besonderheit heraus gemeint - nicht zufrieden stellen kann. Das wirkliche Problem liegt vielmehr in den grundsätzlichen Fragen der Auslegung der infrage kommenden Paragraphen, der Bedeutung des Teilwerts und der statischen und dynamischen Betrachtungsweise. Darauf wird in "Abschnitt 4" einzugehen sein. Nur durch Lösung dieser Probleme kann die Rechtssicherheit und die Steuergerechtigkeit auf diesem Sektor gewährleistet werden.

Meinem Referenten, Herrn Prof. Dr. Otto Hintner, und seinem Assistenten, Herrn Dipl. -Kfm. Dr. Gerhard Mann, sei an dieser Stelle herzlich gedankt.

Bochum, im März 1960

Der Verfasser

Erster Abschnitt: Aufbau des Bewertungsgesetzes und Verhältnis der §§ 4 bis 8 BewG zum Einkommensteuergesetz und zu den Vorschriften über die Einheitsbewertung des Betriebsvermögens.

I. Aufbau des Bewertungsgesetzes

1. Aufteilung des Bewertungsgesetzes in die "Allgemeinen" und in die "Besonderen Bewertungsvorschriften"

Das Bewertungsgesetz ist ebenso wie das Steueranpassungsgesetz und die Reichsabgabenordnung ein allgemeines Steuergesetz, das die Bewertung für steuerliche Zwecke, insbesondere für die Vermögensermittlung, regelt. Sollen Wirtschaftsgüter in ihrer Eigenschaft als Vermögensteile als Bemessungsgrundlage für die Besteuerung dienen, so müssen sie zunächst in Geld ausgedrückt, also bewertet werden. Früher waren die einzelnen Bewertungsvorschriften in den speziellen Steuergesetzen enthalten. Als aber das Vermögen als Besteuerungsgrundlage immer größere Bedeutung gewann, unternahm man den Versuch, die Bewertung des Vermögens einheitlich im Reichsbewertungsgesetz zu regeln und damit eine Bewertungsgrundlage für möglichst viele Steuern zu bilden.

Das Bewertungsgesetz setzt sich aus zwei Hauptteilen zusammen,

- a) aus den "Allgemeinen Bewertungsvorschriften" (§§ 2 bis 17) und
- b) aus den "Besonderen Bewertungsvorschriften" (§§ 19 bis 77).

Diese Aufteilung in zwei Teile läßt die Frage aufkommen, in welchem Verhältnis diese beiden Teile zueinander stehen.

a) Geltungsbereich der "Allgemeinen Bewertungsvorschriften"

Gemäß § 1 BewG gelten die allgemeinen Bewertungsvorschriften (§§ 2 bis 17 BewG) für sämtliche Steuern des Reiches, der Länder, der Gemeinden, der Gemeindeverbände und der Religionsgemeinschaften des öffentlichen Rechts, soweit sich nicht aus den Steuergesetzen oder aus dem Zweiten Teil des Bewertungsgesetzes etwas anderes ergibt.

Die allgemeinen Bewertungsvorschriften finden also nur dann Anwendung, wenn

die einzelnen Steuergesetze eine Bewertungsfrage nicht selbständig regeln. So enthält z. B. das Einkommensteuergesetz in seinem § 6 Vorschriften über die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter, die einem Betrieb dienen. Dadurch sind insoweit die Vorschriften des Bewertungsgesetzes in den §§ 2 bis 17 ausgeschaltet. Die allgemeinen Bewertungsvorschriften sind somit zwar die Grundlage für jede Bewertung, ihre Bedeutung ist aber beschränkt, da meist in den einzelnen Steuergesetzen die infrage kommenden Bewertungsvorschriften enthalten sind.

Die Beziehung zwischen Teil I und Teil II des Bewertungsgesetzes ist rein abstrakt nach § 1 dieselbe wie die zwischen Teil I und dem Einkommensteuergesetz, das in § 1 BewG ganz unmißverständlich mit angesprochen ist. Auch für das Gebiet der Einheitsbewertung, der Bewertung des sonstigen Vermögens sowie für die Ermittlung des Gesamtvermögens gelten die §§ 2 bis 17 BewG also nur subsidiär, sofern lex specialis gegeben ist.

b) Geltungsbereich der "Besonderen Bewertungsvorschriften"

§ 18 BewG bestimmt:

" Die besonderen Bewertungsvorschriften (§§ 19 bis 77) gelten für die Vermögensteuer.

Der Erste Abschnitt der besonderen Bewertungsvorschriften (§§ 20 bis 66) gilt nach näherer Regelung durch die in Betracht kommenden Gesetze auch für die Grundsteuer, die Gewerbesteuer, die Erbschaftsteuer und die Grunderwerbsteuer.

Soweit sich nicht aus den §§ 20 bis 77 etwas anderes ergibt, finden neben diesen auch die Vorschriften des Ersten Teils dieses Gesetzes (§§ 1 bis 17) Anwendung".

Die besonderen Bewertungsvorschriften sind wiederum in zwei Abschnitte eingeteilt. Der Erste Abschnitt enthält die Bestimmungen über die Einheitsbewertung, der Zweite Abschnitt Vorschriften über die Bewertung des Sonstigen Vermögens und dazu -etwas unsystematisch- die Ermittlung des Gesamtvermögens und des Inlandvermögens, während gesetzessystematisch diese beiden zusammenfassenden Vorschriften in einen dritten Abschnitt gehören würden.

Wichtig ist in diesem Zusammenhang, daß die Vorschriften des allgemeinen Teils des Bewertungsgesetzes nur subsidiär Anwendung finden. Daß die subsidiäre An-

wendung hier im § 18 Absatz 3 besonders hervorgehoben wird, während z.B. im Einkommensteuergesetz ein entsprechender Hinweis auf die allgemeinen Bewertungsvorschriften fehlt, hat keine Bedeutung. Da in den Bestimmungen über die Einheitsbewertung größtenteils eigene Bewertungsvorschriften enthalten sind, kommen die allgemeinen Bewertungsvorschriften vor allem bei der Bewertung des Sonstigen Vermögens zum Zuge.

2. Aufteilung des Bewertungsgesetzes in Vorschriften, die den Ansatz und in Vorschriften, die die Bewertung regeln

Die Bezeichnung des hier zur Debatte stehenden Gesetzes als "Bewertungsgesetz" ist insofern etwas unglücklich, als daraus der Schluß gezogen werden könnte, daß dieses Gesetz lediglich Bewertungsfragen behandelt. Das ist jedoch nicht der Fall; denn das Bewertungsgesetz gibt nicht nur Antwort auf die Frage: Wie ist eine wirtschaftliche Einheit oder ein Wirtschaftsgut zu bewerten, sondern auch auf die Frage: Was ist an einem bestimmten Stichtag im einzelnen anzusetzen. Zunächst muß also stets die Frage geklärt werden, was anzusetzen ist (Frage des Bestandes, Frage der mengenmäßigen Erfassung), erst dann ist darüber zu entscheiden, welcher Wert der anzusetzenden wirtschaftlichen Einheit, dem anzusetzenden positiven Wirtschaftsgut oder der anzusetzenden Schuld beizulegen ist (Frage der Bewertung).

Demnach ist, wenn es um die Einheitsbewertung des Betriebsvermögens geht, folgende Aufteilung zu beachten:

Vorschriften, die den Ansatz dem Grunde nach regeln

Vorschriften über die Einheitsbewertung des Betriebsvermögens	Allgemeine Bewertungsvorschriften
§§ 54 bis 65 BewG	§§ 2 bis 9 BewG, § 11
Primäre Anwendung	Subsidiäre Anwendung

Vorschriften, die den Ansatz der Höhe nach regeln

Vorschriften über die Einheitsbewertungen des Betriebsvermögens	Allgemeine Bewertungsvorschriften
§ 66 BewG	§§ 10, 12 bis 17 BewG
Primäre Anwendung	Subsidiäre Anwendung

Steht also bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens die Frage zur Debatte, was im einzelnen anzusetzen ist, so gelten zunächst die §§ 54 bis 65 BewG als spezielle Rechtsvorschrift, die §§ 2 bis 9 BewG finden nur subsidiär Anwendung; steht dagegen die Frage der Bewertung zur Debatte, so gilt als spezielle Vorschrift § 66 BewG, die §§ 10, 12 bis 17 BewG sind nur dann heranzuziehen, wenn der § 66 BewG auf eine Bewertungsfrage keine Antwort gibt.

II. Die Ermittlung des Einheitswertes des gewerblichen Betriebes durch Abzug der Schulden vom Rohvermögen

Die Frage, ob eine Schuld bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens anzusetzen ist oder nicht, muß nach zwei Richtungen hin untersucht werden. Erstens ist zu klären, ob es sich bei der fraglichen Schuld um eine Betriebs-schuld handelt, zweitens ist festzustellen, ob die Betriebsschuld tatsächlich im Feststellungszeitpunkt bestanden hat. Antwort auf diese Fragen geben die §§ 62 und 63 BewG.

1. Die Vorschrift des § 62 BewG

"Zur Ermittlung des Einheitswertes des gewerblichen Betriebes sind vom Rohvermögen diejenigen Schulden abzuziehen, die mit der Gesamtheit oder mit einzelnen Teilen des gewerblichen Betriebs in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen".¹⁾

Eine Betriebsschuld liegt also stets dann vor, wenn ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen dem Betriebsvermögen oder einzelnen Teilen des Betriebsvermögens und der Schuld besteht. Der RFH hat in seinem Urteil III A 134/34 vom 14. 11. 1935²⁾ einen wirtschaftlichen Zusammenhang als gegeben angesehen, wenn "Vermögen und Schuld in der Wirtschaftsführung nach Entstehung und Zweckbestimmung verknüpft sind." Die Entstehung der Schuld muß ursächlich und unmittelbar auf Vorgänge zurückzuführen sein, die das belastete Wirtschaftsgut betreffen. Ein rein rechtlicher Zusammenhang allein genügt nicht.

Damit ist der Begriff der Betriebsschuld durch den § 62 BewG genau festgelegt. Es würde dem § 62 BewG unserer Auffassung nach nicht gerecht werden, wollte

1) § 62 BewG.

2) RStBl. 1935, Seite 1465.

man nur solche Schulden zum Abzug zulassen, die auch bürgerlich-rechtlich als Schulden zu bezeichnen sind. Vielmehr sind sämtliche Lasten, sofern sie der Vorschrift des § 62 BewG über den wirtschaftlichen Zusammenhang genügen, in den Begriff der Betriebsschuld eingeschlossen. Gürsching-Stenger definieren den Begriff der Betriebsschuld wie folgt: "Betriebsschulden sind Geldschulden und Lasten, die eine geldwerte Verpflichtung zu Sachleistungen darstellen. Der Begriff der Schulden ist hier erheblich weiter als in § 74 Abs. 1 Ziff. 1 und 2 BewG, der entsprechenden Vorschrift für das Gesamtvermögen. Dort wird zwischen Kapitalschulden (Ziff. 1) und den Verpflichtungen auf wiederkehrende Leistungen (Ziff. 2) unterschieden; die letzteren sind nur unter bestimmten Voraussetzungen abzugsfähig. Zu den Schulden im Sinn des § 62 Abs. 1 BewG gehören dagegen alle Schulden, also nicht nur Kapitalschulden, sondern auch Verpflichtungen zu wiederkehrenden Leistungen".¹⁾ Auch Krekeler weist darauf hin, daß zu den abzugsfähigen Betriebsschulden nicht nur Geldschulden, sondern "alle geldwerte Verpflichtungen zu Sachleistungen"²⁾ zu rechnen sind. Als Beispiel führt er die Verpflichtung auf, eine gewerbliche Betriebsanlage in gebrauchsfähigem Zustand zu erhalten. "Eine Betriebsschuld ist somit jede Verbindlichkeit, die durch den Betrieb veranlaßt ist und insbesondere zur Anschaffung, Herstellung, Verbesserung von Wirtschaftsgütern gedient hat, die zum Betriebsvermögen gehören".³⁾ Ferner ist der Begriff der Betriebsschuld abzugrenzen gegenüber dem Eigenkapital des Unternehmers. Zwar bildet auch das Eigenkapital negative Bilanzposten, jedoch keine vom Betriebsvermögen abzugsfähige Schuld. Eine Schuld, die die Funktion von Eigenkapital übernimmt (z. B. verdecktes Stammkapital), darf also ebenfalls nicht abgesetzt werden.

1) Gürsching-Stenger: "Kommentar zum Bewertungsgesetz und Vermögensteuergesetz", Köln, Loseblattsammlung, § 62 BewG. Seite 3.

2) Krekeler: "Bewertungsgesetz", 6. Auflage, Berlin und Frankfurt a.M., 1958, Seite 442.

3) Krekeler: a.a.O., Seite 458.

2. Das Stichtagsprinzip

Hat man festgestellt, daß es sich bei der fraglichen Schuld um eine Betriebs-schuld handelt, so ist ferner zu prüfen, ob die zweite Voraussetzung für den Abzug einer Schuld vom Rohvermögen des gewerblichen Betriebes erfüllt ist; die Schuld muß am Stichtag bereits entstanden sein und auch noch bestehen. § 63 BewG bestimmt, daß für den Bestand und für die Bewertung die Verhältnisse im Feststellungszeitpunkt maßgebend sind. Von der Rechtsprechung ist aus dieser Vorschrift das sog. Stichtagprinzip abgeleitet worden. Dieses Prinzip besagt, daß für die Vermögensaufstellung lediglich die Verhältnisse interessieren, die im Feststellungszeitpunkt bestehen. Der Steuerpflichtige hat unter den Aktiven gemäß § 54 BewG in Verbindung mit § 63 BewG alle Teile einer wirtschaftlichen Einheit anzusetzen, die dem Betrieb des Gewerbes am Stichtag als Hauptzweck dient und dem Betriebsinhaber im Feststellungszeitpunkt gehört. Im Hinblick auf den Ansatz von Schulden besagt das Stichtagprinzip, daß nur solche Schulden angesetzt werden dürfen, die im Feststellungszeitpunkt auch tatsächlich bestehen.¹⁾ Hier taucht nun die Frage auf, ob und inwieweit dann Rückstellungen, die nach ertragsteuerlichen und betriebswirtschaftlichen Grundsätzen als abzugsfähige Schuldposten angesehen werden, auch bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens zu berücksichtigen sind, anders ausgedrückt, inwieweit sich Rückstellungen überhaupt mit dem Stichtagprinzip vertragen.

Der Begriff der Rückstellung hat sich im Laufe der Zeit durch betriebswirtschaftliche und ertragsteuerliche Forderungen und Notwendigkeiten zu einem festen, wenn auch noch nicht ganz abgerundeten Begriff des Ertragsteuerrechts entwickelt. Nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung sind zunächst alle Schulden, die am Bilanzstichtag bereits bestehen und zu deren Erfüllung der Steuerpflichtige rechtlich verpflichtet ist, zu passivieren, ohne Rücksicht auf ihre Fälligkeit.

Rückstellungen dürfen nach der geltenden Rechtsprechung gebildet werden:

für Verbindlichkeiten, die zwar entstanden, aber ihrer Höhe nach noch unbestimmt sind;

1) Zu dieser Auslegung des § 63 BewG wird im Abschnitt 4/III ausführlich Stellung genommen.

für Verbindlichkeiten, deren Bestehen noch nicht ganz gewiß ist, mit deren Bestehen jedoch mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit gerechnet werden muß.

Die Höhe der Rückstellung ist, falls nicht fest bestimmbar, zu schätzen. Blümich-Falk ¹⁾ stellen als Regel auf, daß Rückstellungen grundsätzlich nur für ungewisse Schulden eingesetzt werden dürfen. "Dabei kann die Ungewißheit sowohl darin liegen, ob eine Schuld überhaupt besteht, als auch darin, in welcher Höhe sie besteht. Es kann z.B. ungewiß sein, ob ein Unternehmer aus einem Garantievertrag überhaupt in Anspruch genommen wird, als auch, in welchem Umfange die Inanspruchnahme zu erwarten ist. Es muß aber bereits am Bilanzstichtag eine Verpflichtungsgrundlage vorhanden sein, aus der die endgültige Verbindlichkeit des Unternehmers später hervorgeht". ²⁾ Ein sehr wichtiges Kriterium für die Zulässigkeit ertragsteuerlicher Rückstellungen ist der zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu zählende Grundsatz des Zusammenhangs von Aufwand und Ertrag. ³⁾

Während also für die Rückstellungsbildung in der Ertragsteuerbilanz die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und der Grundsatz des Zusammenhangs von Aufwand und Ertrag maßgebend sind, ist für die Bildung von Rückstellungen bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens das strenge Stichtagprinzip zu beachten. "Rückstellungen, die in kaufmännischen Bilanzen als Passivposten eingestellt sind, mindern nur dann das Betriebsvermögen, wenn sie im Feststellungszeitpunkt als Schulden oder als wirtschaftliche Last anzuerkennen sind". ⁴⁾ Das ist dann der Fall, wenn Verbindlichkeiten oder Lasten zwar entstanden sind, sich aber der Höhe nach nicht oder nicht genau bestimmen lassen, Es muß sich jedoch immer um bereits entstandene und bewertbare Verpflichtungen handeln. Besteht im Feststellungszeitpunkt noch keine Verpflichtung, so liegt nach der Rechtsprechung keine Rückstellung, sondern eine Rücklage vor, die nicht zu den abzugsfähigen Schulden zu rechnen ist.

1) Blümich-Falk: "Einkommensteuergesetz", 8. Auflage, Berlin und Frankfurt a.M., 1959, Seite 398 ff.

2) Blümich-Falk: a.a.O., Seite 400.

3) Gothe H.: "Aufwand und Ertrag als korrelierte Komponente des Gewinns," DStZ 1932, Seite 560

4) Krekeler: a.a.O., Seite 454

Zusammengefaßt bleibt also festzuhalten, daß nach der Rechtsprechung folgende Voraussetzung für den Abzug von Betriebsschulden erfüllt sein müssen:

1. Wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen dem Betriebsvermögen und der Schuld;
2. Bestehen der Betriebsschuld im Feststellungszeitpunkt

Obschon man bei grundsätzlicher Betrachtung annehmen möchte, daß man stets ohne Schwierigkeiten entscheiden kann, ob eine Betriebsschuld im Feststellungszeitpunkt vorliegt oder nicht, hat insbesondere die Rechtsprechung doch Fälle herausgestellt, bei denen die Möglichkeit des Bestehens einer Schuld am Stichtag in der Schwebe sein soll.

Über die Behandlung solcher Schwebezustände sind im Zweiten Teil des Bewertungsgesetzes nur die Vorschriften des § 62 BewG über den wirtschaftlichen Zusammenhang der Schulden mit der Gesamtheit oder einzelnen Teilen des gewerblichen Betriebs enthalten. Dagegen sind im Ersten Teil des Bewertungsgesetzes eingehende Vorschriften hierüber zu finden. Es sind dies die Vorschriften der §§ 6 und 7 BewG über die aufschiebend und auflösend bedingten Lasten.

III. Die bedingten Rechtsverhältnisse und ihre steuerliche Behandlung.

1. Begriff der Bedingung und Behandlung im BGB

"Bedingung ist die in einem Rechtsgeschäft beigelegte Bestimmung, nach welcher der Eintritt oder die Wiederaufhebung einer Rechtswirkung von einem zukünftigen ungewissen Ereignis abhängig gemacht wird; dies kann in Handlungen oder Unterlassungen der Parteien oder Dritter oder in anderen Begebenheiten rechtsgeschäftlicher oder tatsächlicher Art bestehen (RG Räte- und BRichter-Kommentar zum BGB, Bem. 2 vor § 158 BGB)".¹⁾ Wird also ein Rechtsgeschäft unter einer Bedingung abgeschlossen, so entsteht ein Schwebezustand, da die endgültige Rechtslage noch nicht feststeht. § 158 BGB bestimmt:

"Wird ein Rechtsgeschäft unter einer aufschiebenden Bedingung vorgenommen, so tritt die von der Bedingung abhängig gemachte Wirkung mit dem Eintritte der Bedingung ein;

wird ein Rechtsgeschäft unter einer auflösenden Bedingung vorgenommen, so endigt mit dem Eintritte der Bedingung die Wirkung des Rechtsgeschäfts; mit diesem Zeitpunkt tritt der frühere Rechtszustand wieder ein".

Bedingt ist demnach nicht das Wollen, sondern lediglich der Eintritt oder der Fortbestand der Rechtswirkung, die von einem noch ungewissen Ereignis abhängig gemacht wird. Auch das bedingte Rechtsgeschäft ist ein gegenwärtig bestehendes Rechtsgeschäft, denn es enthält ja als wesentliches Tatbestandsmerkmal eine gegenwärtige Willenserklärung. Durch das Rechtsgeschäft sind zwar die Vorbedingungen für den Rechtserwerb gegeben, aber die endgültige Rechtslage entscheidet sich erst mit dem Eintritt der Bedingung. Die rechtliche Stellung desjenigen, der Aussicht auf Rechtserwerb hat, wird als Anwartschaft bezeichnet. "Handelt es sich um eine bedingte Verpflichtung, so weiß man nicht, ob wirklich der eine Gläubiger, der andere Schuldner geworden ist. Liegt eine Verfügung vor, so weiß man nicht, ob das Recht wirklich übertragen, belastet, verändert usw. ist oder nicht. Erst der Eintritt oder der Ausfall der Bedingung schafft Klarheit über die vorhandenen Rechtsbeziehungen".²⁾

1) Gürsching-Stenger: a.a.O., vor § 4, Seite 1.

2) Staudinger: "Kommentar zum BGB", 11. Auflage, Band I § 158, Seite 920.

Gemäß § 158 BGB kann ein bedingtes Rechtsgeschäft auf zwei Arten geregelt werden.
Man kann

1. die Rechtslage zunächst unverändert lassen. Die Änderung tritt dann erst ein, wenn auch die Bedingung eintreten sollte (aufschiebende Bedingung). Das Wirksamwerden eines Rechtsgeschäfts hängt von einem ungewissen Ereignis ab. Man kann
2. die Rechtsfolgen vorläufig eintreten lassen. Sollte dann die Bedingung eintreten, so werden sie automatisch wieder aufgehoben (auflösende Bedingung). Das Wirksambleiben eines Rechtsgeschäfts hängt von einem ungewissen Ereignis ab.

Nach § 163 BGB können einem Rechtsgeschäft außer Bedingungen auch Zeitbestimmungen beigelegt werden. "Zeitbestimmung - Anfangs- und Endtermin genannt- liegt nur vor, wenn die gewollten Wirkungen des Rechtsgeschäfts erst mit dem Anfangstermin entstehen oder mit dem Endtermin wegfallen sollen".¹⁾ Die Grenzen zwischen Bedingungen und Zeitbestimmung sind flüchtig. Auch für die Zeitbestimmung gelten im wesentlichen die Bedingungsregeln, so daß der Anfangstermin in seiner Wirkung der aufschiebenden, der Endtermin der auflösenden Bedingung entspricht. Wird ein Ereignis angenommen, dessen Eintritt ungewiß ist, so liegt stets eine Bedingung vor, Festsetzung eines Termins, der genau ist und Abstellung auf ein Ereignis, das nur der Zeit nach ungewiß ist, ist dagegen Zeitbestimmung.

2. Die steuerliche Behandlung bedingter Rechtsverhältnisse

Steuerlich ergibt sich nun das Problem, wie solche bedingten Rechtsverhältnisse zu behandeln sind. Will man eine gerechte Lösung erreichen, so muß man bei der Bewertung die Aussichten berücksichtigen, die für den Eintritt der Bedingung bestehen, es müßte also eine Wahrscheinlichkeitsberechnung angewandt werden. Will man eine Wahrscheinlichkeitsberechnung vermeiden, so muß man nach bürgerlich-rechtlichen Gesichtspunkten zunächst den Tatbestand der Bedingung unberücksichtigt lassen und erst bei Eintritt der Bedingung eine nachträgliche Berücksichtigung ermöglichen. Diese Lösung ist zwar sehr einfach, aber auch sehr roh. Vor allem trägt sie den wirtschaftlichen Gegebenheiten häufig nicht Rechnung.

1) Gürsaching-Stenger: a.a.O., § 8 BewG, Seite 1.

a) Aufschiebend bedingte Lasten

§ 6 BewG regelt die Behandlung von aufschiebend bedingten Lasten und bestimmt, daß Lasten, deren Entstehung vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängt, nicht berücksichtigt werden dürfen. Wichtig ist es, hervorzuheben, daß nur solche Lasten nicht berücksichtigt werden dürfen, deren Entstehung aufschiebend bedingt ist. Lasten, die bereits entstanden sind und deren Fälligkeit nur aufschiebend bedingt ist, gehören also nicht hierher und können deshalb angesetzt werden.

Eine Last, deren Entstehung aufschiebend bedingt ist, wird also gemäß § 6 vollkommen ignoriert und gilt erst dann als entstanden, wenn die Bedingung eintritt.

b) Auflösend bedingte Lasten

Die steuerliche Behandlung auflösend bedingter Lasten regelt § 7 BewG.

"Lasten, deren Fortdauer auflösend bedingt ist, werden, soweit nicht ihr Kapitalwert nach § 15 Absätzen 2 und 3, § 17 Abs. 3 zu berechnen ist, wie unbedingte abgezogen".

Hier wird also eine bedingte Last dem Grunde nach voll anerkannt und die Bedingung ignoriert. Tritt dann die Bedingung ein, wird das Rechtsgeschäft also aufgehoben, so muß Berichtigung des Ansatzes erfolgen.

c) Befristung auf einen unbestimmten Zeitpunkt

In § 8 BewG ist die Befristung auf einen unbestimmten Zeitpunkt geregelt.

"Die §§ 4 bis 7 gelten auch, wenn der Erwerb des Wirtschaftsguts oder die Entstehung oder der Wegfall der Last von einem Ereignis abhängt, bei dem der Zeitpunkt ungewiß ist".

Gegenüber der früheren Fassung ist 1934 auch der § 8 BewG so gefaßt worden, daß er nicht auf die Fälligkeit bezogen werden kann.¹⁾ § 8 BewG gilt demnach stets dann, wenn zwar Sicherheit darüber besteht, daß ein Ereignis eintreten wird (z. B. Tod einer Person), der Zeitpunkt des Eintritts dieses Ereignisses

1) Krekeler: a. a. O., Seite 63

jedoch ungewiß ist. § 8 BewG stellt diese Fälle der Setzung einer Bedingung gleich.

d) Gegenüberstellung von aufschiebend und auflösend bedingten Lasten

Bei einer derart entgegengesetzten Behandlung von aufschiebend und auflösend bedingten Lasten bei der Besteuerung ist selbstverständlich eine genaue Abgrenzung der beiden Rechtstatbestände von Wichtigkeit. Bürgerlich-rechtlich kann ja mit beiden Rechtstatbeständen praktisch dasselbe Ergebnis erzielt werden. "Ob die Bedingung eine aufschiebende oder auflösende sein soll, ist ins Belieben dessen gestellt, welcher das bedingte Rechtsgeschäft errichtet. Es besteht weder eine Rechtsvermutung noch auch nur eine allgemeine Auslegungsregel zugunsten der aufschiebenden oder auflösenden Bedingung. Vielmehr ist es eine nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilende Frage der Willensauslegung, ob der Bedingung der eine oder andere Charakter beizulegen ist".¹⁾ Es wäre also möglich, daß die Vertragspartner den Vertrag so formulieren und ein bedingtes Rechtsgeschäft so abwickeln, daß sie das günstigere Ergebnis hinsichtlich der Besteuerung erlangen. Dabei dürfte der wirtschaftlich stärkere Partner seinen Willen und die für ihn steuerlich günstigere Regelung durchsetzen. Handelt es sich um eine bedingte Last, so wird der stärkere Vertragspartner eine auflösende Bedingung vorziehen, da er dann die Last bereits berücksichtigen darf, der schwächere Vertragspartner muß dann den bedingten Erwerb bereits einsetzen.

Zu der Frage, ob eine Last aufschiebend oder auflösend bedingt ist, hat der RFH in seinem Urteil vom 30.9.1943²⁾ Stellung nehmen müssen. Beschwerdeführerin war ein Unternehmen, daß vom Preußischen Staat Gelände zur Errichtung einer Sandwäscherei auf 27 Jahre gepachtet hatte. Im Vertrag war bestimmt, daß nach Ablauf der Vertragszeit die Anlagen entfernt werden müssen, falls sich kein neuer Pächter finden würde. Die Vorbehörden hatten eine Berücksichtigung dieser Last abgelehnt, da es sich um eine aufschiebend bedingte Last handle und gemäß § 6 BewG aufschiebend bedingte Lasten nicht abgezogen werden dürften. Die Beschwerdeführerin hatte dagegen ausgeführt, daß diese Last bei Ablauf der Vertragszeit mit großer Wahrscheinlichkeit entstehen würde, weil

1) Staudinger: a.a.O., § 158, Seite 922.

2) RFH III 48/43, Urteil vom 30.9.1943; StRK-RBewG 1934, § 7, R. 1; RStBl. 1944, Seite 35.

dann kein abbauwürdiger Quarzsand mehr vorhanden sein könnte, ein neuer Pächter folglich nicht gefunden werden dürfte. Dieser Einwand ist aber von den Vorbehörden als nicht stichhaltig angesehen worden. Der RFH habe bei bedingten Rechtsverhältnissen jede Wahrscheinlichkeitsberechnung abgelehnt, es handle sich um eine aufschiebend bedingte Last, eine solche könne nicht abgezogen werden.

Das Ergebnis, zu dem der RFH kam, war überraschend. Der RFH hat nämlich die Berücksichtigung dieser Last anerkannt und unter anderem ausgeführt: "Ist aber hiernach der Eintritt der Bedingung wahrscheinlich und rechnet der Verkehr mit der Schuld als ihrem Grunde nach gegenwärtig schon bestehend, so handelt es sich um keine aufschiebende, sondern um eine auflösende Bedingung. Eine von dem Nichteintritt eines Ereignisses abhängig gemachte Last ist auflösend bedingt, wenn der Eintritt des Ereignisses unwahrscheinlich ist und ein Käufer des Unternehmens deshalb bei der Bemessung des Kaufpreises die Last wertmindernd berücksichtigen würde".¹⁾ Der RFH hat damit also die Frage, ob eine aufschiebend oder auflösend bedingte Last vorliegt, davon abhängig gemacht, ob ein künftiges Ereignis wahrscheinlich eintreten wird oder nicht. Der RFH wollte damit verhindern, daß eine mit großer Wahrscheinlichkeit später eintretende aufschiebend bedingte Last nicht berücksichtigt werden durfte, während eine auflösend bedingte Last, die sich mit großer Wahrscheinlichkeit wegen des Eintritts der Bedingung später auflösen würde, angesetzt werden konnte. Um das aber zu erreichen, mußte der RFH dieselbe Wahrscheinlichkeitsberechnung zur Hilfe nehmen, die Rechtsprechung und Verwaltung bei bedingten Lasten unbedingt hatten vermeiden wollen.

Konsequent durchgeführt würde diese Regelung nichts anderes bedeuten, als daß eine bürgerlich-rechtlich als aufschiebend bedingt anzusehene Belastung doch abgezogen werden kann, wenn ihre Entstehung wahrscheinlich ist, da sie ja dann als auflösend bedingt angesehen wird. Das wäre aber doch dasselbe, als wenn man von vornherein bedingte Rechtsverhältnisse nach der Wahrscheinlichkeit ihrer Entstehung oder ihres Fortbestehens beurteilen würde. Bei der Behandlung der Rechtsprechung wird sich jedoch zeigen, daß der Bewertungssenat andere Wege gegangen ist.

1) RFH III 48/43, Urteil vom 30.9.1943; StRK-RBewG, § 7, R. 1.

IV. Das Verhältnis der §§ 4 bis 8 BewG zum Einkommensteuergesetz und zu den Vorschriften über die Einheitsbewertung von Betriebsvermögen.

1. Das Verhältnis der §§ 4 bis 8 BewG zum Einkommensteuergesetz

Wie bereits erwähnt, gelten die §§ 4 bis 8 BewG als Bestandteil der Allgemeinen Bewertungsvorschriften nur dann, wenn sich aus den einzelnen speziellen Gesetzen nicht etwas anderes ergibt. Für die steuerliche Gewinnermittlung gehen demnach die §§ 4, 5 und 6 EStG den §§ 4 ff BewG vor.

Bei der einkommensteuerlichen Beurteilung kommt es darauf an, den periodenmäßig abgegrenzten Gewinn für ein Jahr festzustellen. Lasten und Betriebs-schulden dürfen nur den Gewinn des Jahres mindern, mit dem sie wirtschaftlich in Zusammenhang stehen. Gemäß § 5 EStG ist das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist. Danach können zukünftige Verpflichtungen und Belastungen, die aber ihre wirtschaftliche Grundlage in den Geschehnissen der abgelaufenen Zeit finden (z. B. Verluste aus schwebenden Geschäften, Garantieverpflichtungen, Pensionsversprechen), als Rückstellungen angesetzt werden.

Hinsichtlich noch nicht fällig gewordener Pensionsleistungen hat der RFH in seinem Urteil vom 11.12.1928 bestimmt, daß die Anwartschaften einkommensteuerlich berücksichtigt werden dürfen. "Die Beschwerdeführerin ist berechtigt, ihre alljährlich wachsenden Belastungen durch die in den Anstellungsverträgen der Vorstandsmitglieder begründeten Pensionsverpflichtungen in ihren Bilanzen zu berücksichtigen...

Die Vorstandsmitglieder erhalten die Gegenleistung für die von ihnen der Gesellschaft geleisteten Dienste danach nur zum Teil in ihrem baren Gehalte, zum Teil erst nach Beendigung des Dienstverhältnisses in Gestalt der ihnen oder ihren Hinterbliebenen auszubezahlenden Pensionen. Es entspricht den Grundsätzen ordnungsmäßiger kaufmännischer Buchführung, wenn die Aktiengesellschaft auch diesen Teil der geschuldeten Gegenleistung für bereits empfangene Dienste dem Jahr belastet, in dem die Dienste geleistet worden sind".¹⁾

1) aus O. Binder: "Pensionsverpflichtungen im Steuerrecht", München, 1950, Seite 20.

Demnach finden die §§ 4 bis 8 BewG für das Einkommensteuerrecht keine Anwendung, obschon die steuerliche Behandlung bedingter Rechtsverhältnisse im Einkommensteuergesetz nicht expressis verbis geregelt ist. Die bedingten Rechtsverhältnisse werden hier nicht nach formal-juristischen Gesichtspunkten, sondern nach wirtschaftlich-dynamischer Betrachtungsweise behandelt, die sich aus dem wirtschaftlichen Zusammenhang von Aufwand und Ertrag ergibt.

2. Das Verhältnis der §§ 4 bis 8 BewG zu den Vorschriften des Zweiten Teils des Bewertungsgesetzes über die Einheitsbewertung des Betriebsvermögens

Auch für die Einheitsbewertung des Betriebsvermögens gelten die §§ 4ff BewG nur dann, wenn sich aus den §§ 54 bis 66 BewG nichts anderes ergibt. Gemäß § 62 BewG sind bei der Feststellung des Einheitswertes des gewerblichen Betriebs vom Betriebsvermögen diejenigen Schulden abzuziehen, die im Feststellungszeitpunkt mit der Gesamtheit oder mit einzelnen Teilen des gewerblichen Betriebs in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Nach Auffassung der Rechtsprechung reicht diese Vorschrift in Verbindung mit § 63 jedoch nicht aus, um auch über die Behandlung bedingter Lasten bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens aussagen zu können. Da auch in den anderen Paragraphen des Zweiten Teils des Bewertungsgesetzes keine Vorschriften darüber enthalten sind, finden gemäß § 18 Abs. 3 BewG die Vorschriften des Ersten Teils des Bewertungsgesetzes, hier also die §§ 6, 7 und 8, Anwendung. Aufschiebend bedingte Lasten dürfen daher gemäß § 6 BewG bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens nicht in Ansatz gebracht werden. Ob der Gesetzgeber die Vorschriften der §§ 4 bis 8 BewG auch auf das Betriebsvermögen angewandt wissen wollte, ist heute noch umstritten. In der Literatur ist man zum Teil der Meinung, daß die §§ 4 bis 8 BewG nur für das Sonstige Vermögen, nicht aber für die Einheitsbewertung des Betriebsvermögens gelten können. Als Argument für diese Auffassung wird vor allem die Vorschrift des Teilwerts und die Gesamtbewertung von Betriebsschulden angeführt.¹⁾ Die Rechtsprechung hat diese Argumente jedoch abgelehnt. Im Gegensatz zum Ertragsteuerrecht dürfen daher bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens für Verbindlichkeiten, deren Bestehen noch nicht ganz gewiß ist, mit deren Bestehen

1) Siehe dazu im einzelnen unter Abschnitt 4, I und II.

Jedoch mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit gerechnet werden muß, im allgemeinen keine Rückstellungen gebildet werden, wenn es sich um aufschiebend bedingte Lasten handelt. Handelt es sich dagegen um auflösend bedingte Lasten, so dürfen sie bei der Einheitsbewertung als Betriebsschuld angesetzt werden, ob-
schon es sich -wirtschaftlich betrachtet- auch bei ihnen um Verbindlichkeiten handelt, deren endgültiges Bestehen (bleiben) noch nicht ganz gewiß ist. Eine ins Einzelne gehende Kritik hierzu sowie zu den Argumenten der Literatur kann erst nach eingehender Behandlung der von der Rechtsprechung aufgeführten Argumente erfolgen.

Zweiter Abschnitt: Die Entwicklung der Rechtsprechung zu dem Problem der bedingten Lasten bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens.

I. Die Rechtsprechung des RFH und OFH

1. Ablehnung der Berücksichtigung aufschiebend bedingter Lasten bei der Einheitswertermittlung des Betriebsvermögens durch den RFH

Die Rechtsprechung zu dem Problem der bedingten Lasten ist von Anfang an nicht einheitlich gewesen. Vielmehr schwankte der RFH zwischen Ablehnung und Anerkennung der Abzugsfähigkeit und in der Begründung seiner Auffassung über die Nichtabzugsfähigkeit hin und her und bewies damit selbst die Unsicherheit seiner Auffassung.

Bis zu seinem Urteil vom 24.9.1931¹⁾ hat der RFH den aufschiebend bedingten Lasten die Abzugsfähigkeit unter Berufung auf den § 6 BewG versagt. In diesem Urteil ist dann der RFH jedoch von seiner früheren Auffassung abgegangen und hat festgestellt, daß nach der amtlichen Begründung zur AO 1919 die Sondervorschriften der §§ 141ff nur für den Fall der Einzelbewertung gelten und auf bedingte Schulden und Forderungen, die zu einem Betriebsvermögen gehören, keine Anwendung finden können. Sei der Eintritt der Bedingung einigermaßen sicher, so müßten bedingte Forderungen und Schulden bei Ermittlung des Betriebsvermögens vielmehr Berücksichtigung finden, da in diesem Fall dem Grundsatz des Teilwerts Rechnung getragen werden müßte.

Hinsichtlich der allgemeinen Behandlung von aufschiebend bedingten Rechtsverhältnissen hat der RFH dieses Ergebnis in seinem Urteil vom 23.9.1932²⁾ bestätigt. "Auf aufschiebend bedingte Forderungen, die zu einem Betriebsvermögen gehören, findet § 147 AO nicht ohne weiteres Anwendung; doch werden sie nur dann berücksichtigt werden müssen, wenn am Stichtag mit dem Eintritt der Bedingung einigermaßen sicher zu rechnen ist".³⁾

1) RFH III A 409/29, Urteil vom 24.9.1931; StRK-RBewG 1931, § 47 Abs. 1, R. 11; RStBl. 1932, Seite 120.

2) RFH III A 325/31, Urteil vom 23.9.1932; StRK-RBewG 1931, § 50 Allgemeines, R. 10.

3) RFH III A 325/31, Urteil vom 23.9.1932; a. a. O., R. 10.

Im Urteil vom 22.6.1933 vertrat dann der RFH eine völlig neue Auffassung und fällte folgenden Rechtsspruch: "Aufschiebend bedingte Rechte und Verpflichtungen sind grundsätzlich bei der Bewertung des Betriebsvermögens außer Acht zu lassen. . . . Bei nochmaliger Prüfung glaubt der Senat seine früheren Bedenken nicht mehr aufrecht erhalten zu können. Er kommt vielmehr zu dem Ergebnis, daß aufschiebend bedingte Rechte und Pflichten bei der Bewertung von Betriebsvermögen grundsätzlich nicht zu berücksichtigen sind".¹⁾ Zwar, so fährt der RFH in seiner Begründung fort, sollen die Sonder Vorschriften der §§ 141 ff AO nur für den Fall der Einzelbewertung gelten, aber auch die Bewertung von Betriebsvermögen beruhe trotz der zu berücksichtigenden Betriebszugehörigkeit im wesentlichen auf Einzelbewertung der Gegenstände des Betriebsvermögens.

Damit ist der RFH ohne jede nähere Begründung von dem Gesichtspunkt der Gesamtbewertung von Schulden bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens abgegangen und hat ein Problem geschaffen, das auch heute noch nicht gelöst ist. Seweloh²⁾ vertrat in einem unmittelbar nach der Urteilsverkündung erschienenen Aufsatz zwar den Standpunkt, daß der Gesichtspunkt der Gesamtbewertung weiterhin zu berücksichtigen sei, nicht jedoch für aufschiebend bedingte Lasten und Forderungen. Zwar gelte für das Betriebsvermögen zunächst der zweite Teil des Reichsbewertungsgesetzes, aber auch die allgemeinen Vorschriften seien auf die Bewertung des Betriebsvermögens anzuwenden, da es deren Zweck sei, die Bewertung zu vereinfachen. Da eine Wahrscheinlichkeitsberechnung vermieden werden müsse, andererseits der Eintritt einer Bedingung nur schwer vorausgesagt werden könne, so sei die Bewertung mit dem Teilwert in diesem Fall durch die allgemeinen Vorschriften der §§ 4ff RBewG zu ersetzen.

In der Folgezeit ist dann die Rechtsprechung des RFH unverändert gewesen; die Berücksichtigung aufschiebend bedingter Schulden und Lasten ist auch bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens unter Berufung auf den § 6 RBewG abgelehnt worden. Damit war die Hoffnung der Wirtschaft, daß auch bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens mit der Zeit dynamische Gedankengänge in die Rechtsprechung eingehen würde, zunächst zerstört worden. Der RFH

1) RFH III A 240/32, Urteil vom 22.6.1933; StRK-RBewG 1931, § 47 Abs. 1, R. 55 und 56, RStBl. 1933, Seite 875.

2) StuW 1933, Sp. 1042 ff.

hat vielmehr deutlich zu erkennen gegeben, daß er bezüglich der Einheitsbewertung eine betriebswirtschaftlich-dynamische Schau ablehnt und an einer formal-juristischen Betrachtungsweise und dem strengen Stichtagprinzip festhalten will.

2. Die Hinwendung des RFH und OFH zu betriebswirtschaftlich-dynamischer Betrachtungsweise auch bei der Einheitsbewertung von Betriebsvermögen in besonderen Fällen.

Anfang der vierziger Jahre traten dann aber Ereignisse ein, die hoffen ließen, daß auch der Bewertungssenat zu einer betriebswirtschaftlich-dynamischen Betrachtungsweise finden würde, bis dann durch das Urteil des OFH vom 19.12.1949¹⁾ auch diese Hoffnung wieder zerstört wurde.

- a) Anerkennung einer Nacherzeugungsverpflichtung als abzugsfähige Betriebsausgabe.

Im Zeichen der Planwirtschaft des Dritten Reiches waren die Zuckerfabriken verpflichtet, stets eine bestimmte Menge Zucker auf Vorrat zu halten. Wurde von diesem Pflichtvorrat Zucker verbraucht, so entstand also eine Verpflichtung, den Vorrat wieder auf die geforderte Menge zu ergänzen. Der RFH hat dazu in seinem Urteil vom 10.10.1940²⁾ ausgeführt, daß durch den Verkauf von Pflichtvorratzsucker eine Verpflichtung zur Nacherzeugung entstanden ist, die eine wirtschaftliche Belastung des Betriebs darstelle und nach der Verkehrsauffassung den Gesamtwert des Unternehmens beeinflusse. Daher sei solch eine Belastung als eine Betriebsschuld im Sinne des § 62 RBewG 1934 anzusehen. In dem Urteil heißt es dann wörtlich: " Der hierin zum Ausdruck kommende Teilwertgedanke führt zu der Notwendigkeit, bei der Bewertung eines Unternehmens nicht nur die vorhandenen Forderungen und Schulden zu berücksichtigen, sondern auch den Gesamtstand des Unternehmens im Fluß des Verkehrslebens zu berücksichtigen. Wie bei der Bewertung von Anteilen . . . auch die zukünftigen Ertragsaussichten maßgebend sind, so muß auch bei der Zusammenrechnung der Teilwerte zum Gesamtwert des Unternehmens auf die wirtschaftliche Belastung des Unternehmens mit zukünftigen Ausgaben, die auf Betriebsvorfällen der Vergangenheit beruhen und damit den gegenwärtigen Gesamtwert des Unternehmens schon für den Stichtag bei Annahme einer Betriebsveräußerung an diesem Tag vermindern, -hier die Rückstellung für Pflicht-

1) OFH III 21/49, Urteil vom 19.12.1949; StBl. NRW 50/153

2) RFH III 86/40, Urteil vom 10.10.1940; RStBl. 41, Seite 227

vorratzsucker- Rücksicht genommen werden. Solche Rückstellungen mindern auch im Sinne des § 62 RBewG das Betriebsvermögen, da die Minderung wirtschaftlich in die Vergangenheit fällt, also am Stichtag bereits eingetreten ist, sie sind echte Schuldposten".¹⁾

b) Behandlung von Vorausgaben als echte Besitzposten

Im Urteil vom 7.11.1940²⁾ kommt der RFH zu dem Ergebnis, daß Vorausgaben für das kommende Jahr nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen wie echte Besitzposten zu behandeln sind und daß die Vermögensaufstellung auf den Stichtag bei der Flüssigkeit der Betriebsvorgänge nicht durch eine bloße Augenblicksaufnahme, sondern nur unter wirtschaftlicher Betrachtung beobachtet werden kann. "Würden die transitorischen Rechnungsposten nicht berücksichtigt, so wäre die Vermögensübersicht ein künstlicher, lediglich rechnungsmäßiger Einschnitt und würde das fortlaufende, organisch lebendige Ineingreifen der Betriebsvorfälle und damit die wirtschaftliche Größe des Betriebsvermögens, die Summe seiner Teilwerte als Gesamtwert, falsch bewerten".³⁾

c) Behandlung von Gewährleistungsverpflichtungen

Der RFH hat im Urteil vom 19.12.1941⁴⁾ festgestellt, daß der Zeitpunkt, in dem der Abnehmer seinen Anspruch aus mangelhafter Lieferung geltend macht, nur dann auch als Entstehungszeitpunkt der Schuld anzunehmen ist, wenn der Anspruch gleich nach Entdeckung des Mangels geltend gemacht wird. Wenn aber der Abnehmer mit der Geltendmachung des Anspruches warte, etwa weil er erproben wolle, ob der Mangel von Bedeutung ist, oder wenn bei serienmäßiger Herstellung von Erzeugnissen damit zu rechnen sei, daß bei allen gelieferten Stücken Mängel geltend gemacht werden, dann sei eine Schuld gegenüber allen Abnehmern bereits in dem Zeitpunkt als entstanden anzusehen, in dem der Mangel zuerst gerügt worden sei. Dagegen hatte der RFH in dem Urteil vom 24.6.1937⁵⁾ Verbindlichkeiten aus Gewährleistung für mangelhafte Lieferung nur

1) RFH III 86/40, Urteil vom 10.10.1940; a.a.O.; StRK-RBewG 1934, § 62 Abs. 1, R. 53.

2) RFH III 264/30, Urteil vom 7. 11.1940; RStBl. 41 S. 78, StRK-RBewG 1934, § 4, R. 7/8.

3) RFH-Urteil vom 7.11.1940, a.a.O., R. 7/8

4) RFH-Urteil vom 19.12.1941; RStBl. 1942, Seite 354.

5) RFH III A 79/37; Urteil vom 24.6.1937; RStBl. 1937 S 972; StRK-RBewG 1934, § 6 Abs. 1, R.3.

insoweit als abzugsfähige Schulden anerkannt, als der Abnehmer seine Ansprüche bis zum Stichtag geltend gemacht hat. Der RFH hatte damals zur Begründung seiner Haltung ausgeführt, daß für den Unternehmer wirtschaftlich noch keine Last entstanden sei, die bei der Einheitsbewertung berücksichtigt werden könnte, solange der Abnehmer aus einer mangelhaften Lieferung keine Ansprüche gestellt habe, weil er die Mängel noch nicht erkannt oder sich noch nicht entschlossen habe, Ansprüche aus ihnen herzuleiten. "Hat ein Unternehmer mangelhaft geliefert, ohne dafür bis zum Stichtag in Anspruch genommen zu sein, so besteht für ihn am Stichtag noch keine Schuld, sondern nur die Möglichkeit, daß er in Zukunft mit einer Schuld belastet werden wird. Die Entstehung der Last aus der mangelhaften Lieferung ist aufschiebend bedingt durch die Geltendmachung der durch sie begründeten Rechte und nach § 6 RBewG vor dem Eintreten der Bedingung nicht zu berücksichtigen".¹⁾ Mit dem Urteil vom 19. 12. 1941²⁾ hat damit der RFH die Möglichkeit, Verbindlichkeiten aus Gewährleistungsverpflichtungen am Stichtag anzusetzen, gegenüber der früheren Rechtsprechung bedeutend erweitert.

d) Anerkennung zukünftig erwachsender Kosten für Trümmerbeseitigung als abzugsfähige Belastung

Zu der Frage, ob Kosten, die dem Steuerpflichtigen noch in Zukunft für die Forträumung von Trümmern erwachsen, eine den Wert des Betriebes mindernde wirtschaftliche Last sind, hat der OFH in dem Urteil vom 11. 5. 1949³⁾ Stellung genommen. "Der RFH hat im Urteil vom 10. 10. 1940 den Grundsatz entwickelt, daß bei der Zusammenrechnung der Teilwerte zum Gesamtwert des Unternehmens auf die wirtschaftliche Belastung des Unternehmens mit solchen zukünftigen Ausgaben Rücksicht genommen werden muß, die auf Betriebsvorfällen der Vergangenheit beruhen und damit den Gesamtwert des Unternehmens schon für den Stichtag vermindern. Eine derartige wirtschaftliche Belastung des gesamten Betriebsvermögens bilden die Kosten, die dem Steuerpflichtigen nach dem Stande vom Stichtag noch für die Forträumung der Trümmer aus Kriegszerstörungen erwachsen".

1) RFH III A 79/37; Urteil vom 24. 6. 1937; a. a. O.

2) RFH-Urteil vom 19. 12. 1941; a. a. O

3) OFH III 11/49; Urteil vom 11. 5. 1949, BFABl. 49/180; StRK-BewG, § 62, R. 1.

Leider blieben die Anwendungsfälle aus dieser begrüßenswerten Erkenntnis auf diese wenigen Ausnahmen beschränkt.

3. Ablehnung der betriebswirtschaftlich-dynamischen Betrachtung bei
 der Einheitsbewertung des gewerblichen Betriebs durch den OFH

Die unzweifelhaft von der statischen Betrachtung und dem strengen Stichtagprinzip abweichenden Gedankengänge des RFH und des OFH in den oben behandelten Urteilen hatten in der Wirtschaft und im Schrifttum die Hoffnung entstehen lassen, daß der OFH auch hinsichtlich der Pensionsanwartschaften von der Rechtsprechung des RFH abgehen und den wirtschaftlichen Gegebenheiten Rechnung tragen würde. Doch auch der OFH kam in seinem Urteil vom 19.12.1949¹⁾ zu der Auffassung, daß § 6 BewG wegen der Einzelbewertung der Betriebsschulden auch für die Einheitsbewertung von Betriebsvermögen Geltung habe. Eine Anlehnung an die kaufmännische Buchführung und die Betriebswirtschaftslehre lehnte der OFH ab, die abweichende Behandlung der Pensionsanwartschaften im Einkommensteuerrecht begründet er durch die unterschiedliche gesetzliche Regelung. "Deshalb können auch die auf der kaufmännischen Buchführung der Betriebswirtschaftslehre fußenden Gedanken Veieis²⁾ zwar dem Gesetzgeber wertvolle Anregungen bieten, gegenüber den gegenwärtigen Bestimmungen des Bewertungsrechts aber nicht durchgreifen".³⁾

1) OFH III 21/49; Urteil vom 19.12.1949, StBl. NRW 50/153; StRK-BewG, § 6. R.1.

2) Siehe unter Abschnitt 4, IV/2b.

3) OFH III 21/49; Urteil vom 19.12.1949, a.a.O.

II. Die Rechtsprechung des BFH und der Finanzgerichte zur Frage der bedingten Lasten und Betriebsschulden

1. Grundsätzliches Festhalten des BFH und der Finanzgerichte an der Ablehnung der Abzugsfähigkeit bedingter Lasten.

Trotz der Kritik, die das Urteil des OFH in der Literatur gefunden hat, schloß sich das FG Düsseldorf in seinem Urteil vom 23.1.1951 ¹⁾ der Auffassung des OFH voll an, ohne auf die Literaturmeinungen einzugehen. Bedingte Forderungen seien als nicht vorhanden anzusehen, da sie das Vermögen nicht belasten würden und nicht einmal Gegenstand weiterer Überlegungen sein könnten.

Gübbels ²⁾ schreibt zu dem Urteil: "Es bedarf keiner Frage, daß diese Stellungnahme in keiner Weise befriedigen kann und jedem gesunden wirtschaftlichen Denken Hohn spricht. . . . Möge der BFH den tatsächlichen betrieblichen Gegebenheiten Rechnung tragen und in der zu erwartenden Entscheidung in Übereinstimmung mit der gesamten einschlägigen Literatur die notwendige und durchaus gerechtfertigte Feststellung treffen, daß bedingten Lasten bei der Feststellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens die Abzugsfähigkeit nicht versagt werden kann".

Zu diesen Ausführungen nahm Finanzpräsident Dr. Gürsching ³⁾ Stellung und verteidigte die Auffassung des Finanzgerichts. Die Hoffnung, daß der BFH anders entscheide, werde vermutlich enttäuscht werden, da das geltende Recht den Abzug von bedingten Lasten nicht zulasse. Wenn die betriebswirtschaftlichen Notwendigkeiten so wichtig seien, so müsse der Hebel bei der Gesetzgebung, nicht aber bei den Steuergerichten angesetzt werden. Der Einwand, daß die §§ 4 bis 8 BewG nicht für die Einheitsbewertung des Betriebsvermögens gelten, treffe nicht zu. "Hätte der Gesetzgeber eine andere Auffassung gehabt (als der RFH im Urteil vom 22.6.1933), so hätte er dies bei der Umarbeitung und Neufassung des REwG 1934 zum Ausdruck bringen müssen und auch gebracht. Das ist nicht geschehen. Es hat vielmehr in Übereinstimmung mit dem RFH die Auffassung bestanden, daß die Vorschriften der §§ 4 bis 8 auch für den

1) Der Betrieb, Seite 222, Jahrgang 1951.

2) Gübbels: "Abzugsfähigkeit bedingter Lasten bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens", Der Betrieb, Jahrgang 1951, S. 222.

3) Gürsching in "Der Betrieb", Jahrgang 1951, Seite 435.

Bereich des zweiten Teils (somit auch für das Betriebsvermögen) gelten".¹⁾

Im Urteil vom 25.10.1951 hat der BFH erneut den statischen Charakter der Vermögensaufstellung im Gegensatz zum dynamischen Prinzip der Erfolgsbilanz hervorgehoben und die Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei der Bewertung von Betriebsvermögen nach dem Bewertungsgesetz abgelehnt und ausgeführt: "Die allgemeinen Bewertungsvorschriften des RBewG sind grundsätzlich auch auf die Bewertung von Betriebsvermögen anzuwenden. Dies gilt auch für die Behandlung aufschiebend oder auflösend bedingter Lasten oder Erwerbe. Die Anwendung des Begriffs des Teilwerts auf Grund des § 12 RBewG bedeutet nicht die Einführung des dynamischen Prinzips in die Bewertung nach dem RBewG".²⁾ Trotz der Hervorhebung des statischen Charakters der Vermögensaufstellung kommt der BFH dennoch für den speziellen Fall zukünftiger Bergschäden zu einem anderen Ergebnis.³⁾

Im Urteil vom 26.7.1957⁴⁾ hat der BFH zunächst ausführlich zu der grundsätzlichen Behandlung von bedingten Rechtsverhältnissen Stellung genommen und ist dann speziell auf die Pensionsanwartschaften eingegangen. Hinsichtlich der grundsätzlichen Behandlung von bedingten Rechtsverhältnissen hat der BFH folgende Rechtssprüche aufgestellt:

"Der Grundsatz der Einzelbewertung gilt auch für Betriebsvermögen.

Die Wirksamkeit der §§ 4ff BewG wird weder durch betriebswirtschaftliche Überlegungen noch durch Berufung auf den Teilwertgedanken beseitigt".⁵⁾

Insoweit ist also die frühere Rechtsprechung voll bestätigt worden; dennoch kommt der BFH zu dem Ergebnis, daß aus dem Gesichtspunkt der großen Zahl ein Abzug von Pensionsanwartschaften dem Grunde nach gerechtfertigt sei,⁶⁾ wenn mehr als 100 Anwartschaften gegeben seien. Daß diese Ergebnis nur als nicht befriedigender Kompromiß angesehen werden kann, sei bereits an dieser Stelle hervorgehoben.

1) Gürsching: "Abzugsfähigkeit bedingter Lasten bei der Einheitsbewertung", Der Betrieb 1951, S. 435.

2) BFH III 43/505; Urteil vom 25.10.1951, BStBl. 1952, S. 37.

3) Siehe unten unter Abschnitt 3, I.

4) BFH III 161/54 S; Urteil vom 26.7.1957, BStBl. III, 1957, Seite 314.

5) BFH III 161/54 S; Urteil vom 26.7.1957, a.a.O., Seite 314.

6) Behandlung siehe unten unter Abschnitt 3, I.

2. Zusammenfassung der von der Rechtsprechung aufgestellten Grundsätze hinsichtlich der Behandlung bedingter Lasten zur augenblicklichen Rechtssituation

a) Aufschiebend bedingte Lasten

Gemäß der Rechtsprechung des RFH, OFH und des BFH werden grundsätzlich aufschiebend bedingte Lasten bei der Einheitsbewertung nicht berücksichtigt. Dieser Grundsatz gilt nach der Rechtsprechung auch für die Einheitsbewertung des Betriebsvermögens. Zwar gelten die §§ 4 ff BewG nach der amtlichen Begründung zur AO 1919 nur für die Einzelbewertung -auch der OFH hat im Urteil vom 19.12.1949¹⁾ ausgeführt, daß sich der Nichtabzug aufschiebend bedingter Lasten schlecht mit der Gesamtbewertung verträgt-, aber auch das kann die Anwendung des § 6 BewG auf die Bewertung des Betriebsvermögens nicht hindern, da nach der Rechtsprechung auch die Einheitsbewertung des Betriebsvermögens auf dem Prinzip der Einzelbewertung beruht. Die §§ 4ff BewG haben den Zweck, die Bewertung zu erleichtern und Wahrscheinlichkeitsberechnungen zu vermeiden. Eine Berücksichtigung aufschiebend bedingter Lasten ist deshalb abzulehnen. Der Grad der Wahrscheinlichkeit des Eintritts der Bedingung spielt dabei keine Rolle.

Die durch die Rechtsprechung zugelassenen Ausnahmen können diese Grundsätze nicht beseitigen, da es sich hierbei nach Auffassung der Rechtsprechung nicht um bedingte Lasten handelt, sondern besonders gelagerte Tatbestände vorliegen.

b) Auflösend bedingte Lasten

Gemäß § 7 BewG sind dagegen auflösend bedingte Lasten bei der Einheitsbewertung zu berücksichtigen, denn im Gegensatz zu den aufschiebend bedingten Rechtsverhältnissen sind die am Bewertungsstichtag bereits entstanden und es sind auch in der Regel bereits Rechtsfolgen eingetreten. Bei ihrer Bewertung muß nun aber nach der Rechtsprechung die Tatsache des Bestehens einer Bedingung berücksichtigt werden, da eine Nichtberücksichtigung dem Teilwertgedanken entgegenstehen würde.

1) OFH III 21/49; a.a.O., § 6, R. 1.

Zu dieser Rechtssituation meint Boettcher. "Man hat den Eindruck, daß in allen Fällen die Entscheidung zu Ungunsten des Pflichtigen erfolgt. Eine Wahrscheinlichkeitsbetrachtung wird nur angestellt, wenn sie (wie es bei der auflösend bedingten Verpflichtung der Fall ist) zu einer geringeren Bewertung der Verpflichtung führt. Da, wo die Wahrscheinlichkeitsbetrachtung sich günstiger auswirken würde, nämlich im Fall der Bewertung einer aufschiebend bedingten Verpflichtung, unterbleibt eine Berücksichtigung des Wahrscheinlichkeitseintritts der Bedingung".¹⁾

1) Boettcher: "Bedingte Lasten bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens", Steuer und Wirtschaft 1950, Spalte 400.

Dritter Abschnitt: Einzel- und Sonderprobleme bedingter Lasten und
Betriebsschulden

I. Die Pensionsanwartschaft

1. Die Rechtsprechung zur Frage der Abzugsfähigkeit von Pensionsanwartschaften bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens

a) Die Rechtsprechung des RFH

Obschon der RFH im Gegensatz zu der früheren Rechtsprechung in seinem Urteil vom 24.9.1931 ¹⁾ zu dem Ergebnis gekommen war, daß bedingte Betriebsschulden nach dem Grundsatz des Teilwerts zu berücksichtigen sind, hat er dennoch die Berücksichtigung von Pensionsanwartschaften abgelehnt. Der RFH führte dazu aus: "Jedoch braucht hierauf (auf die grundsätzliche Behandlung aufschiebend bedingter Lasten) nicht weiter eingegangen zu werden, denn die Abzugsfähigkeit künftiger Pensionsverpflichtungen ist schon deshalb zu verneinen, weil diese auch beim Betriebsvermögen nur eine Anwartschaft und noch keine bereits entstandene Schuld darstellen. Durchschlagend ist auch die weitere ... angestellte Erwägung, daß, solange der Arbeitnehmer im Betrieb tätig ist, den Verpflichtungen des Arbeitgebers der ihnen grundsätzlich gleichwertige Anspruch auf die Dienstleistungen gegenübersteht, so daß sich Rechte und Pflichten aus diesem laufenden Vertrag gegenseitig ausgleichen". ¹⁾

Im Urteil vom 22.6.1933 ²⁾ mußte sich der RFH erneut mit der Behandlung von Pensionsanwartschaften bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens auseinandersetzen und kam zu folgendem Ergebnis:

"Die Pensionsansprüche der am Stichtag noch im Dienst befindlichen Beamten, ebenso die Ansprüche der am Stichtag noch lebenden Beamten einschließlich der Pensionäre auf Gewährung von Hinterbleibendenversorgung begründen keine vom Betriebsvermögen des Unternehmens abzugfähige Schuld". ³⁾

1) RFH III A 409/29; Urteil vom 24.9.1931, RStBl. 1932, Seite 120; StRK-RBewG 1931, § 47 Abs. 1, R. 11.

2) RFH III A 240/32; Urteil vom 22.6.1933; RStBl. 1933, Seite 875; StRK-RBewG 1931, § 47 Abs. 1, R. 55 und 56.

3) RFH III A 240/32; Urteil vom 22.6.1933, a.a.O. R. 55 und 56.

Die Vertreter der Beschwerdeführerin hatten in der Verhandlung ausgeführt, daß die bisherige Auffassung des RFH, den Pensionsansprüchen der aktiven Beamten ständen Ansprüche der Gesellschaft auf die Dienstleistungen entgegen, die sich gegenseitig ausgleichen, nicht haltbar sei. Vielmehr sei eine Gleichgewichtslage nur bei Abschluß des Dienstvertrages vorhanden. Das Aktivum verändere sich während des Ablaufs der Dienstzeit, werde allmählich getilgt und vermindere sich daher laufend, während das Passivum unverändert bestehen bleibe.

Auch das zweite Argument des RFH gegen den Abzug von Pensionsanwartschaften bei Ermittlung des Betriebsvermögens wurde von der Beschwerdeführerin nicht anerkannt. Es gehe nicht an, zwischen dem Anspruch eines bedingt Berechtigten und einer Anwartschaft als schwächere Rechtslage zu unterscheiden. Vielmehr sei die Anwartschaft als bedingtes Rechtsverhältnis aufzufassen. Bedingte Rechtsverhältnisse jedoch seien nach der Rechtsprechung des RFH¹⁾ nach dem Grundsatz des Teilwerts zu berücksichtigen, da die §§ 4 ff RBewG nur für die Einzelbewertung Anwendung finden dürften.

Der RFH mußte der Beschwerdeführerin zugeben, daß von einer Gleichgewichtslage zwischen dem Anspruch und der Verpflichtung der Gesellschaft keine Rede sein könne und daß auch die Anwartschaft als bedingtes Rechtsverhältnis aufzufassen sei. So in die Enge getrieben hat er die Versagung des Abzugs von Pensionsanwartschaften damit erreicht, daß er ohne nähere Begründung von der bisher vertretenen Ansicht, daß Betriebsschulden insgesamt zu bewerten sind, zur Einzelbewertung übergegangen ist. "Maßgebend für die Versagung des Abzuges ist vielmehr, daß der Anspruch des einzelnen aktiven Beamten auf Gewährung von Pension bzw. Anspruch des einzelnen lebenden Beamten auf Versorgung der Angehörigen seinem Wesen nach aufschiebend bedingt ist." ²⁾ Den Abzug aufschiebend bedingter Lasten lehnte der RFH im Gegensatz zu seiner früheren Auffassung ab. Selbst wenn man den Abzug aufschiebend bedingter Lasten zuließe, meint der RFH, so sei mit dem Eintritt des Pensionsanspruchs des einzelnen Beamten keinesfalls "einigermäßen sicher" zu rechnen. Das aber sei auf jeden Fall Voraussetzung für den Abzug aufschiebend bedingter

1) RFH-Urteile vom 24.9.1931 und 23.9.1932, a.a.O.

2) RFH III A 240/32; Urteil vom 22.6.1933, a.a.O., R. 55 und 56.

Lasten. Es müsse dahingestellt bleiben, ob der einzelne Beamte überhaupt in den Genuß der Pension bzw. seine Angehörigen in den der Versorgungsbezüge gelangen würden. Zwar sei zuzugeben, daß sich bei Betrachtung der Gesamtbeamtenschaft eine spätere Inanspruchnahme ergeben werde, aber das ändere nichts an der Tatsache, daß insoweit am Stichtag noch keine rechtswirksame Schuld bestanden habe. "Am Stichtag war lediglich eine Vielheit aufschiebend bedingter Einzelansprüche bzw. Einzelverpflichtungen auf Seiten der Gesellschaft vorhanden. Zu bewerten sind grundsätzlich die einzelnen Gegenstände des Betriebsvermögens und die einzelnen Schulden ... Wollte man diese erhöhte Wahrscheinlichkeit (bei zahlreichen Anwartschaften) bei der Bewertung berücksichtigen, so würde das darauf hinauslaufen, daß doch wieder die aufschiebend bedingten Schulden bewertet werden und daß eine Wahrscheinlichkeitsberechnung angestellt wird, die das Gesetz hier gerade vermeiden will".¹⁾

- b) Ablehnung der Berücksichtigung von Pensionsanwartschaften nach dem Gesetz der großen Zahl durch den OFH und Reaktion im Schrifttum

Im Urteil vom 19.12.1949²⁾ hat der OFH das RFH-Urteil vom 22.6.1933 voll bestätigt und ausgeführt, daß der Abzug von Pensionsanwartschaften auch nicht aus dem Gesichtspunkt der großen Zahl hergeleitet werden könne, da die aufschiebend bedingten Ansprüche als nicht vorhanden anzusehen seien. "Es besteht nicht etwa an Stelle oder neben den Verpflichtungen der Bfin gegenüber jedem einzelnen Arbeitnehmer eine Schuld gegenüber einer irgendwie zusammengesetzten Gesamtheit der Arbeitnehmer, vielmehr sind nur Einzelverpflichtungen gegeben, die entweder zu berücksichtigen sind oder nicht".³⁾

Im Schrifttum ist das Urteil einmütig abgelehnt worden. Zitzlaff⁴⁾ lehnt die Rechtsauffassung des OFH ab, weil sie nur begrifflich, nicht aber wirtschaft-

1) RFH III A 240/32; Urteil vo, 22.6.1933, a.a.O., R. 55 und 56.

2, 3) OFH III 21/49; a.a.O., § 6, R. 1.

4) Zitzlaff: "Pensionsverpflichtungen bei der Einheitsbewertung",
StuW 1950, Sp. 442.

lich begründet werden könne. Das Urteil des OFH vom 11.5.1949¹⁾ hätte nach seiner Affassung hoffen lassen, daß der OFH auch bezüglich der Pensionsverpflichtungen "mehr der wirtschaftlichen Auffassung" zuneigen würde. Die Vorschrift des § 6 BewG sei zwar gerechtfertigt, wenn die Last in einer einzelnen Forderung bestünde, könne aber nicht auf eine Pensionslast Anwendung finden, die Großbetrieben wie etwa Siemens & Halske gegenüber Tausenden von Arbeitern erwachsen würde. "Das ist wirtschaftlich und steuerrechtlich keine aufschiebend bedingte Last, sondern ebenso wie Einkommensteuerlich eine unbedingte Last von großer Schwere und Bedeutung.... Nur wenn man begriffsjuristisch verfahren wollte, könnte man vielleicht die einzelnen Forderungen gegen die Firma in den Vordergrund stellen und als aufschiebend bedingt behandeln. Wirtschaftlich ist das nicht möglich".²⁾

Die Auslegung des Begriffs der Bedingung wird von Dornemann³⁾ hervorgehoben, den man der wirtschaftlichen Bedeutung der Steuergesetze entsprechend verstehen müsse. Im RFH-Urteil vom 7.11.1949⁴⁾ sei bürgerlich-rechtlich die Bedingung erst mit der Auszahlungsverfügung eingetreten. Der RFH habe aber abweichend davon angenommen, daß die Bedingung steuerlich bereits vorher eingetreten sei; so habe er damit dem Begriff der Bedingung eine andere Auslegung gegeben. Wenn man das auf Pensionsanwartschaften beziehe, so bedeute das, daß mit Abschluß des Arbeitsvertrages Unternehmer und Betriebsangehörige alles ihrerseits mögliche getan hätten. Man müsse deshalb annehmen, daß die Pensionsanwartschaften zu dem Stichtag zu berücksichtigen seien, bis zu dem die vertragsschließenden Parteien die in ihrer Späre liegenden Voraussetzungen erfüllt hätten.

Im Betriebs-Berater 1950⁵⁾ heißt es zu dem Urteil: "Die Begründung des Urteils mag dem Wortlaut des Gesetzes entsprechen. Wirtschaftlich gesehen bleibt das Ergebnis bedauerlich und unverständlich".

1) OFH III 11/49; a.a.O., § 62, R. 1.

2) Zitzlaff; a.a.O., Sp. 442.

3) Dornemann, Finanz-Rundschau 1950, Seite 65ff

4) RFH III 264/30; a.a.O., § 4, R. 7/8

5) Betriebsberater 1950, Seite 89

c) **Ablehnung der Abzugsfähigkeit einer einzelnen Ruhegeldverpflichtung durch den BFH**

Im Urteil vom 4. 7. 1952 ¹⁾ hat der BFH die frühere Rechtsprechung hinsichtlich der Behandlung einzelner Ruhegeldverpflichtungen bestätigt:

"Eine einzelne Ruhegeldverpflichtung eines Unternehmens, bei der der Ruhegeldfall noch nicht eingetreten ist, ist eine aufschiebend bedingte Last i. S. des § 6 BewG und deshalb nicht abzugsfähig".

Der BFH führte dazu weiter aus, daß es nicht nur zweifelhaft sei, wann der Ruhegeldanspruch entstehe, sondern auch, ob er überhaupt entstehe. Es handle sich dabei nicht nur um eine Frage der Fälligkeit, sondern auch um eine Frage des Bestandes, da es sein könne, daß die Verpflichtung überhaupt nicht wirksam werde,

In der Literatur sind nach diesem Urteil vor allem zwei Problemkreise mit neuer Hoffnung behandelt worden. Erstens hat der BFH nicht die krasse Auffassung vertreten, daß es sich bei der Frage um die Abzugsfähigkeit von Pensionsanswartschaften lediglich um eine Frage des Bestandes handelt. Der BFH spricht vielmehr davon, daß es sich nicht nur um eine Frage der Fälligkeit, sondern auch um eine Frage des Bestandes handelt, also jedenfalls dann doch auch um eine Frage der Fälligkeit. Gemäß § 6 BewG sind Lasten, deren Entstehung vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängig sind, nicht zu berücksichtigen. Es kommt demnach also darauf an, wann die Pensionsanswartschaften entstehen." Hier muß zunächst auf den wesentlichen Unterschied zwischen Entstehung und Fälligkeit hingewiesen werden. Jede Schuld macht drei Entwicklungsstadien durch: Sie entsteht, sie wird fällig und sie wird schließlich getilgt. ... Entstehung einer Verpflichtung ist etwas anderes als Fälligkeit. Auch bei Pensionsverpflichtungen". ²⁾ Da aber nach Auffassung Kunzes Ruhegeldverpflichtungen Entgelt für geleistete Dienste darstellen, so entstehe die Verpflichtung mit Ableistung der Arbeit, fällig werde sie, wenn der Betriebsangehörige das 65. Lebensjahr vollende.

1) BFH-Urteil vom 4. 7. 1952, III 85/51, SBStBl. 1952, S. 206; StRK-BewG, § 6, R. 4.

2) Kunze: "Pensionsanswartschaften bei der Einheitsbewertung", DStZ 1954, Seite 170/171.

Deshalb sei nicht die Entstehung der Verpflichtung beim Unternehmen fraglich, sondern nur die Fälligkeit. Krause ¹⁾ weist ebenfalls darauf hin, daß durch die Rechtsprechung zwei verschiedene Rechtsvorgänge miteinander verwechselt würden. Zunächst entstehe die Pensionsverpflichtung, die Last, dann trete die Zahlungs- oder Erfüllungsverpflichtung ein. Die aufschiebende Bedingung bestehe lediglich für die Zahlung.

Der BFH hat ferner die Frage offen gelassen, ob bei Vorliegen zahlreicher künftiger Ruhegeldverpflichtungen ein Abzug für eine wirtschaftliche Schuld nicht doch in Frage kommt, sofern das Gesetz der großen Zahl eingreift. Die Meinung des RFH und des OFH, daß aufschiebend bedingte Ansprüche, auch wenn es noch so viele sein sollten, das Vermögen nicht belasten können, war in der Literatur auf stärksten Widerstand gestoßen und einmütig abgelehnt worden.

Nach § 66 BewG werden die Wirtschaftsgüter, die zu einem Betriebsvermögen gehören, grundsätzlich mit dem Teilwert angesetzt. Nach § 66 Abs. 4 BewG ist der Gesamtwert des gewerblichen Betriebs die Summe der Werte, die sich für die einzelnen Wirtschaftsgüter ergeben, vermindert um die Schulden des Betriebes. Aus dieser Vorschrift des § 66 wird von der Rechtsprechung der Grundsatz der Einzelbewertung abgeleitet. Die einzelnen Wirtschaftsgüter werden zusammen gerechnet, also müssen sie auch einzeln bewertet werden. Das gilt nach der Rechtsprechung auch für die Schulden als negative Wirtschaftsgüter.

Abgesehen davon, daß auch diese Argumentation der Rechtsprechung von einigen Autoren abgelehnt wird ²⁾, wurde nach dem BFH-Urteil die Frage aufgeworfen, ob die einzelne Ruhegeldverpflichtung als Wirtschaftsgut anzusehen ist, oder ob nicht die Gesamtheit der Pensionsverpflichtungen als selbständig bewertbare Last berücksichtigt werden könne.

Dazu meint Kunze: "Berücksichtigt man den Teilwertgedanken, der auch für das Bewertungsrecht die Grundlage abgibt, so würde ein Erwerber des ganzen Betriebs bei der Beurteilung des Werts des Betriebes nicht die einzelne Ruheverpflichtung in Betracht ziehen, sondern die Summe der bezogenen Ruhegeld-

1) DStZ 1954. Seite 171.

2) Behandlung unter Abschnitt 4, II

verpflichtungen. Dem Erwerber des Betriebes kann grundsätzlich gleichgültig sein, welche einzelne Verpflichtung in der gesamten Ruhegeldverpflichtung enthalten ist bzw. aus welchen einzelnen Verpflichtungen sich die Gesamtlast zusammensetzt. Für ihn wird immer die Gesamtlast ausschlaggebend sein".¹⁾

d) Zulassung des Abzugs von Pensionsanwartschaften nach dem Gesetz der großen Zahl durch den BFH

Seitdem der RFH und der OFH die Abzugsfähigkeit von Pensionsanwartschaften nach dem Gesetz der großen Zahl abgelehnt hatten, diese Frage durch den BFH jedoch offengelassen worden war, wurde in der Literatur immer wieder versucht, die Unhaltbarkeit der Nichtabzugsfähigkeit einer Pensionslast in solch großem Ausmaß, wie sie Großbetrieben entsteht, zu beweisen. Gegenüber diesem Problem traten die allgemeinen Fragen aufschiebend bedingter Lasten und ihre Behandlung weit in den Hintergrund. Diese Fragen wurden nur insoweit erörtert, als sich aus ihnen eine Möglichkeit konstruieren ließ, die Abzugsfähigkeit zahlreicher Pensionsanwartschaften zu beweisen.

Der BFH hat im Urteil vom 26. 7. 1957²⁾ die Argumente der Literatur nur insoweit anerkannt, als sich daraus die Abzugsfähigkeit von Pensionsanwartschaften nach dem Gesetz der großen Zahl ergibt. Diejenigen Argumente jedoch, die, würden sie anerkannt, auch die Abzugsfähigkeit einer einzelnen Pensionsanwartschaft und darüber hinaus jeder aufschiebend bedingten Last zur Folge haben würden, sind dagegen abgelehnt worden. Der BFH hat u. a. folgendes aufgeführt:

"Die Pensionsanwartschaften der einzelnen Arbeitnehmer sind unter Berücksichtigung arbeitsrechtlicher Grundsätze ihrem Wesen nach aufschiebend bedingt.

Das Gesetz der großen Zahl rechtfertigt grundsätzlich bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens die Bildung einer Rückstellung für Pensionsanwartschaften dem Grunde nach. Als große Zahl ist die Zahl 100 anzusehen".³⁾

1) Kunze, a. a. O., Seite 171/172.

2) BFH III 161/54 S; Urteil vom 26. 7. 1957, BStBl. III, 1957, Seite 14

3) BFH-Urteil vom 26. 7. 1957, a. a. O., Seite 314.

Der BFH bezeichnete die Auffassung des RFH, am Stichtag sei lediglich eine Vielzahl aufschiebend bedingter Einzelverpflichtungen vorhanden, als unzutreffend. Unabhängig von diesen Einzelverpflichtungen bestehe eine auf "genügend tragfähiger Grundlage errechenbare selbständige Last". Sie sei qualitativ von den einzelnen Verpflichtungen zu unterscheiden. "Während diese (die einzelnen Verpflichtungen) am Stichtag ihrem Wesen nach aufschiebend bedingter Natur waren, ist die nach versicherungsmathematischen Grundsätzen errechnete selbständige Versorgungslast wirtschaftlich als am Stichtag bereits unbedingt entstanden anzusehen. . . . Es ist auch richtig, daß ein Bewerber des Betriebs das Vorhandensein einer solchen Last zur Kenntnis nehmen und beachten würde. Im Rahmen des § 12 BewG ist die Berücksichtigung der Rückstellung für die Pensionsanswartschaften daher grundsätzlich geboten. Mit § 6 a.a.O. kommt § 12 a.a.O. hierbei nicht in Konflikt, da es sich bei dieser Last. . . nicht um ein aufschiebend bedingtes Rechtsverhältnis handelt".¹⁾

1) BFH-Urteil vom 26. 7. 1957, a.a.O., Seite 321.

2. Noch offen gebliebene Fragen nach dem BFH-Urteil vom 26. 7. 1957 hinsichtlich der Behandlung von Pensionsanwartschaften
- a) Die Steuergerechtigkeit und die Genauigkeit der Pensionsrückstellungen und die Zahl 100

Der BFH hat in seinem Urteil vom 26. 7. 1957 ¹⁾ anerkannt, daß zahlreiche Pensionsverpflichtungen eine selbständige Last darstellen und nicht lediglich als eine Vielzahl aufschiebend bedingter Einzelverpflichtungen aufzufassen ist. Der BFH hat jedoch den Abzug einer solchen Last nur dann zugelassen, wenn mindestens 100 Anwartschaften bestehen. Diese Begrenzung ist in der Literatur erstens im Hinblick auf die Steuergerechtigkeit und zum zweiten im Hinblick auf die Genauigkeit, die der BFH damit erreichen wollte, scharf kritisiert worden. Stenger ²⁾ führte dazu aus: "Schließlich ist auch nicht einzusehen, weshalb die Regelung der §§ 4ff BewG und die damit zwangsläufig unter Umständen verbundenen steuerlichen Nachteile... innerhalb der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens... unter dem Gesichtspunkt der großen Zahl nur im Falle bis zu einer bestimmten Größenordnung Platz greifen sollen. Wenn man z.B. die Verpflichtung zur späteren Zahlung von Pensionen grundsätzlich nur dann als eine abzugsfähige wirtschaftliche Last ansehen will, wenn sie gegenüber zahlreichen Arbeitnehmern eingegangen würde, so muß dem entgegengehalten werden, daß -rein wirtschaftlich gesehen- die Pensionszusage, die eine kleine GmbH gegenüber einem Geschäftsführer abgegeben hat, für diese GmbH ein größeres Risiko bedeuten kann als zahlreiche geringfügige, aber versicherungsmathematisch präzise zu bewertende Pensionszusagen eines großen Unternehmens".

Auch Heubeck ³⁾ ist der Auffassung, das sich das vom BFH gefundene Ergebnis nicht mit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung vereinbaren läßt und macht das an zwei Beispielen deutlich.

"100 Pensionsanwärter mit Anwartschaften auf 25. -- DM Monatsrente, zusammen also 2.500, --DM sind wirtschaftlich sicher eine geringere Belastung für das Unternehmen, weil diese 2.500, -- DM vermutlich auf eine längere Zeit verteilt fällig werden, als die Zusage an fünf ältere leitende Angestellte mit einer Zusage auf je 600, -- DM monatlich, zusammen also 3.000, --DM.

1) BFH III 161/54 S; a.a.O., Seite 314

2) Stenger: DStZ -A- 1957, Seite 278.

3) Heubeck: BB 1958, Seite 805.

Die Zusage an eine Gesamtbelegschaft von 60 Personen bedeutet gewiß für das Unternehmen eine größere wirtschaftliche Last als die Verpflichtung eines 15.000 Mann Werkes gegenüber 120 leitenden Angestellten". 1)

Aber auch der Gesichtspunkt der Errechnung möglichst genauer versicherungstechnischer Werte kann nicht als Argument für die Beschränkung des Abzugs auf zahlreiche, mindestens hundert Anwartschaften gelten. Denn die Genauigkeit, die der BFH durch die Zahl 100 hinsichtlich der Höhe der Rückstellung erreichen wollte, wird im gleichen Urteil durch ziemlich willkürliche Abschläge wieder zerstört. So erfährt der versicherungsmathematisch errechnete Betrag eine Minderung wegen der Verbesserung des Betriebsklimas von 15%, ferner werden die Vorbehalte des Unternehmens durch einen Abschlag berücksichtigt, ein weiterer Abschlag ergibt sich aus dem eigenkapitalähnlichen Charakter der Rückstellung. So gelangt der BFH schließlich zu dem Ergebnis, daß im beurteilten Fall etwa 25% des versicherungsmathematisch auf den Stichtag errechneten Deckungskapitals als Rückstellung für Pensionsanwartschaften tragbar seien. So ist die Frage berechtigt, wo die anfangs so sehr überbetonte Genauigkeit bleibt, wenn der BFH bei den anderen von ihm herangezogenen Bewertungsfaktoren dermaßen großzügig verfährt. Heubeck ²⁾ weist darauf hin, daß bei zehn fünfzigjährigen Personen noch eine Wahrscheinlichkeit von 85% dafür besteht, daß mindestens sieben das Alter von 65 Jahren erreichen und daß eine größere Genauigkeit auch für die sonstigen Wertansätze einer Bilanz nicht besteht. Er kommt hinsichtlich der Genauigkeit zu dem Schluß, daß die Forderung nach größerer Genauigkeit für die Gültigkeit des Gesetzes der großen Zahl ihren Sinn vollends verliert, "wenn der versicherungsmathematische Ausgangswert mit mehr oder weniger beliebig gegriffenen Zu- und Abschlägen versehen wird, deren Ziel es ist, von dem Ausgangswert nur noch einen Bruchteil als effektiven Wertansatz gelten zu lassen". Der BFH hat sich mit der Frage nach der Ansatzhöhe von Pensionsrückstellungen im Urteil vom 24.1.1958 ³⁾ nochmals eingehend befaßt. Hinsichtlich der Frage, welcher Wert als Ausgangswert für die Bildung der Rückstellung zugrunde zu

1) Heubeck, a.a.O., Seite 805.

2) Heubeck, a.a.O., Seite 806/807.

3) BFH III 255/56 S; BStBl. III 1958, Seite 146.

legen ist, hat sich der BFH für den Ansatz des Barwerts der Anwartschaften für die auf die abgelaufene Dienstzeit entfallenden Rentenanteile entschieden, weil bei Ansatz des vollen Barwerts der Pensionsanwartschaften die künftig anfallenden Leistungen der Belegschaftsmitglieder nicht als rückstellungsmindernder Faktor berücksichtigt würden. Dieser Wert sei sodann wegen der Fluktuation zu korrigieren, deren Höhe sich nach den Verhältnissen des einzelnen Betriebs richte. Von dem sich so ergebenden Wert sei ein Globalabschlag von 75 v. H. vorzunehmen.

Bei einer solch großzügigen Schätzung bleibt es daher unverständlich, daß der BFH eine genaue Berechnung des Ausgangswertes durch den Ansatz von mindestens 100 Anwartschaften erreichen will und bei zahlenmäßig geringeren Pensionsversprechen eine genaue Fixierung der Gesamtlast nicht für möglich hält.

b) Ist die Pensionsanwartschaft wirklich eine aufschiebend bedingte Last?

01) Das Problem der Pensionsanwartschaft bei wirtschaftlich-dynamischer Betrachtungsweise

Es ist an der Zeit, sich die Frage zu stellen, wie sich das Problem der künftigen Pensionsverpflichtungen bei betriebswirtschaftlich-dynamischer Betrachtung darstellt.

Nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen muß jeder Abrechnungszeitraum mit dem Aufwand belastet werden, der in diesem Abrechnungszeitraum entstanden ist. Nur dann läßt sich der betriebliche Erfolg und die betriebliche Vermögenssituation richtig beurteilen.

Nach Meinung von Boettcher ¹⁾ und Kunze ²⁾ verdient bei Unternehmen, die ihren Arbeitnehmern ein Pensionsversprechen gemacht haben, jeder Arbeiter und Angestellte durch seine Arbeit außer dem ausgezahlten Lohn oder Gehalt auch die Pension. Die von dem Arbeiter durch seine Arbeit verdiente Gegenleistung wird demnach durch den Lohn nur zum Teil abgegolten. Den Differenzbetrag braucht der Unternehmer erst dann zu entrichten, wenn der Pensionsfall eingetreten ist. Belastet nun der Unternehmer jedes Jahr mit dem tatsächlich entstandenen Auf-

1) Boettcher, StuW 1949, Spalte 471; StuW 1950, Spalte 401

2) Kunze, a. a. O., Seite 170.

wand, so muß er nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen diesen noch nicht zur Ausgabe gewordenen Aufwand durch eine Rückstellung berücksichtigen. Bei einer solchen Betrachtung könnte man von einer aufschiebend bedingten Last nicht mehr sprechen, die Pensionslast müßte vielmehr als bereits unbedingt entstandene Verpflichtung angesehen werden. Nicht ihre Entstehung, sondern lediglich die Fälligkeit hätte bedingten Charakter.

Die Auffassung, daß es sich bei der Pension um eine durch die Arbeit verdiente Gegenleistung handelt, ist jedoch unserer Auffassung nach nicht haltbar. Würde das zutreffen, so wäre ein Pensionsversprechen dahingehend zu werten, daß dem Arbeitnehmer Gelder vorenthalten werden, die ihm auf Grund seiner Leistung zustehen würden. Würde danach ein Arbeitnehmer das Arbeitsverhältnis kündigen und folglich nicht in den Genuß der Pension kommen, so würde das volkswirtschaftlich und rechtlich gesehen ungerechte Bereicherung des Unternehmers bedeuten.

Die rechtliche Konstruktion, daß die Pensionsleistung Entgelt für bereits geleistete Arbeit darstellt, ist daher abzulehnen. Vielmehr handelt es sich bei einer Pensionsleistung um den Ausfluß der Fürsorge des Unternehmens für seine Arbeitnehmer. ¹⁾ Dieser Auffassung hat sich auch der BFH im Urteil vom 26. 7. 1957 ²⁾ angeschlossen und hat ausgeführt, daß unter Berücksichtigung der arbeitsrechtlichen Grundsätze daher die Pensionsansprüche der einzelnen Arbeitnehmer keine unbedingten Rechtsansprüche gegen das Unternehmen darstellen.

Bei Unternehmen, die ihren Arbeitnehmern Pensionsversprechen gegeben haben, ist es jedoch nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen zur Ermöglichung der späteren Pensionszahlungen erforderlich, daß im Ertrag eines jeden Betriebsjahres ein Teil der für die Pensionszahlungen benötigten Mittel einkalkuliert worden ist, ein Ertragsanteil, der sich laufend im Betriebsvermögen niederschlägt. Nach betriebswirtschaftlich-dynamischer Betrachtung und nach dem Grundsatz des Zusammenhangs von Aufwand und Ertrag müßte daher auch jeder Abrechnungszeitraum anteilmäßig belastet werden. Je älter der Arbeitnehmer wird, um so höher wird die für ihn bereitgestellte Pension.

1) Urteile des RAG vom 2. 10. 1940, Arbeitsrechts-Sammlung Bd. 40, S. 321 und vom 4. 8. 1955, BAGE B. 2, Seite 109.

2) a. a. O., § 4, R. 1, Seite 12.

02) Pensionsanwartschaft, aufschiebend oder auflösend bedingt?

Lehnt man die betriebswirtschaftlich-dynamische Betrachtung ab, so ist es immer noch zweifelhaft, ob eine Pensionsanwartschaft wirklich aufschiebend bedingter Natur ist. Nach Auffassung der Rechtsprechung entsteht die Last erst mit Eintritt der Bedingung, also z.B. dann, wenn der Arbeitnehmer das 65. Lebensjahr vollendet hat. Man kann aber auch den Standpunkt vertreten, daß es sich bei der Pensionsanwartschaft um ein auflösend bedingtes Rechtsgeschäft handelt. Bei Eintritt eines Arbeitnehmers in ein Unternehmen erhält dieser eine Pensionszusage. Damit hat sich der Unternehmer verpflichtet, dem Arbeitnehmer eine Pension zu gewähren. Von dieser Verpflichtung kommt der Arbeitgeber nicht mehr los, wenn sich bis zur Vollendung des 65. Lebensjahres des Arbeitnehmers nichts ereignet. Nur wenn der Arbeitnehmer sein Dienstverhältnis kündigen sollte oder stirbt, würde sich die Verpflichtung des Unternehmers auflösen. Die Kündigung bzw. der Tod des Arbeitnehmers ist in diesem Fall die auflösende Bedingung.

Auch dieses Argument ist jedoch bisher von der Rechtsprechung nicht anerkannt worden. Ein Abzug für Pensionsanwartschaften ist bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens nur dann möglich, wenn zahlreiche, mindestens 100 Pensionsversprechen gegeben worden sind, da nur in diesem Fall nach Auffassung des BFH von einer Belastung am Bilanzstichtag gesprochen werden kann.

II. Weitere Ausnahmen von dem Grundsatz der Nichtabzugsfähigkeit bedingter Lasten, die der BFH bisher zugelassen hat

1. Zulassung des Abzugs künftiger Verpflichtungen für Bergschäden bei Bergwerksunternehmen.

Neben dem Abzug von Pensionsanwartschaften nach dem Gesetz der großen Zahl ist als weitere Ausnahme von dem Grundsatz der Nichtabzugsfähigkeit aufschiebend bedingter Lasten die Zulassung des Abzugs von zukünftigen Verpflichtungen für Bergschäden bei Bergwerksunternehmen von besonderer Bedeutung gewesen.

Im Urteil vom 25.10.1951 ¹⁾ kommt der EFH trotz grundsätzlichen Festhaltens an der Nichtabzugsfähigkeit bedingter Lasten zu folgendem Ergebnis:

"Bei Feststellung des Betriebsvermögens eines Bergwerkunternehmens ist ein Abzug für solche zukünftigen Bergschäden zugelassen, die auf Abbauarbeiten zurückzuführen sind, die vor dem Bewertungsstichtag stattgefunden haben".

Dieses von den grundlegenden Rechtssprüchen abweichende Ergebnis begründet der BFH damit, daß auf den vorliegenden Fall § 6 BewG keine Anwendung finden kann, da der Tatbestand nicht erfüllt sei und es an einer bedingten Verbindlichkeit fehle. Die Schadenersatzansprüche beständen kraft Gesetzes, die Ansprüche entstünden ohne weiteres, also unbedingt; so komme eine Bedingung gar nicht in Betracht. Wörtlich führt der BFH dazu aus: "Die Besonderheit von Bergschäden zeigt sich lediglich darin, daß der ursächliche Verlauf zwischen Handlung und Schaden eine Zeitlang in Anspruch zu nehmen pflegt. Außerhalb dieses Verlaufs zwischen Bergwerksabbau und Bergschaden gibt es kein Ereignis, von dessen Eintritt die Entstehung des Anspruchs abhinge, wie z.B. die Erreichung eines bestimmten Alters oder der Eintritt des Todes einer Person. Somit sind die §§ 6 und 8 auf den vorliegenden Fall nicht anwendbar". ¹⁾

Es ist dem BFH zuzustimmen, daß es außer dem ursächlichen Verlauf zwischen Handlung und Schaden kein Ereignis gibt, von dessen Eintritt die Entstehung des Anspruchs abhängt. Das trifft aber unserer Auffassung nach auch für Gewähr-

1) BFH III 43/50, S Urteil vom 25.10.1951, a.a.O., § 6, R.3.

leistungsansprüche aus mangelhafter Lieferung zu. Auch hier hat der Kunde kraft Gesetzes einen Anspruch gegen den Lieferer, auch hier ist ein unbedingter Anspruch entstanden, auch hier gibt es kein Ereignis, von dessen Eintritt die Entstehung des Anspruchs abhängt. Trotzdem ist in diesem Fall eine Berücksichtigung der Verpflichtung aus Gewährleistungsansprüchen nur **erlaubt**, wenn der Abnehmer seinen Anspruch vor dem Stichtag auch geltend gemacht hat. Wenn auch feine Unterschiede zwischen den beiden angeführten Tatbeständen bestehen mögen, so ist es dennoch nicht erklärlich, warum in dem einen Fall ein Abzug nur zugelassen wird, wenn der bestehende Anspruch bereits geltend gemacht worden ist, während im anderen Fall ein Abzug noch vor Entstehung des Schadens und vor Geltendmachung des bestehenden Anspruchs erlaubt ist.

Zu der Frage, ob es sich bei Bergschäden um eine nach §§ 62 Abs. 1, 66 Abs. 4 Satz 1 BewG abzugsfähige Schuld handelt, hat der BFH ausgeführt, daß bürgerlich-rechtlich die Schadensersatzansprüche am Bewertungsstichtag noch nicht entstanden seien. Der Begriff der Schulden in den §§ 62 und 66 BewG sei jedoch nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu verstehen.

Damit hat der BFH den Abzug von Schulden zugelassen, die zwar bürgerlich-rechtlich noch nicht entstanden sind, die aber auf Betriebsvorfällen der Vergangenheit beruhen. Dagegen vertrat der OFH folgenden Standpunkt: Bürgerlich-rechtlich nicht vorhandene Schulden können bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens nicht abgezogen werden, sie können nicht einmal Gegenstand weiterer Überlegungen sein.¹⁾ Hier klafft offensichtlich eine Lücke, die nicht allein durch die Besonderheit von Bergschäden erklärt werden kann. Wenn auch der BFH ausdrücklich festgestellt hat, daß es sich bei dem Abzug zukünftiger Bergschadenverpflichtungen um einen Sonderfall handelt, der die Wirksamkeit der §§ 4 bis 8 BewG nicht ausschalten kann, so muß dieses Urteil trotzdem als eine Stufe auf dem Weg zur Ausschaltung der §§ 4 bis 8 BewG und der formal-statischen Betrachtungsweise angesehen werden.

1) Mit dieser Begründung hatte der OFH in seinem Urteil III 21/49 vom 19.12.1949, a.a.O., § 6, R.1, den Abzug von Pensionsanwartschaften abgelehnt, obwohl es sich um 3.600 einzelne Anwartschaften gehandelt hatte.

2. Zulassung von Rückstellungen für Wechselobligo

Der BFH hat die Bildung von Rückstellungen für Wechsel zugelassen, die am Stichtag noch nicht eingelöst worden sind, wenn auf Grund allgemeiner Erfahrungen mit der Gefahr der Nichteinlösung gerechnet werden kann und muß.

Im Urteil vom 23. 11. 1956 ¹⁾ hat der BFH die Auffassung des Finanzamtes zurückgewiesen. Das Finanzamt hatte eine Rückstellung für künftige Wechselverbindlichkeiten nicht zugelassen und folgende Begründung angegeben: "Einheitsbewertungen von Betriebsvermögen unterliegen dem Grundsatz der Stichtagbewertung (§ 63 Abs. 1 BewG). Die wirtschaftlichen Verhältnisse eines Betriebsvermögens sind also der Einheitsbewertung nach Bestand und Wert der Wirtschaftsgüter zu grunde zu legen, wie sie am Stichtag bestanden haben". ²⁾

Dagegen hat der BFH ausgeführt, daß die wirtschaftliche Entstehung des Wechselobligos zu berücksichtigen sei. Ein diskontierter Wechsel bedeute noch keine endgültige Begleichung der Kundenforderungen. Vielmehr bleibe die Gefahr bestehen, daß der Kaufmann den Wechsel später selbst einlösen müsse. Die Außenstände blieben demnach insoweit in der Schwebe. "Bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise handelt es sich also bei Rückstellungen eines Unternehmens auch für zum Diskont weitergegebene Wechsel von Kunden um einen Wertberichtigungs-posten hinsichtlich der Außenstände. ... Unter dem Gesichtspunkt des Delkredere kann deshalb ein Unternehmen die Gefahr der Nichteinlösung von zum Diskont weitergegebenen Kundenwechseln durch eine entsprechende Rückstellung berücksichtigen". ³⁾

An dieser Auffassung hat der BFH auch im Urteil vom 5. 7. 1957 ⁴⁾ festgehalten. Das Finanzgericht war der Meinung gewesen, daß die Begleichung von Schulden durch die Hingabe von Wechseln zwar wirtschaftlich noch keine endgültige Schuldenbegleichung darstellt, da für den Kaufmann die Gefahr bestehen bleibt, daß er später den Wechsel selbst einlösen muß, daß diese Überlegungen aber nur für die Einkommensteuerbilanz Geltung haben können, da diese von dem dynamischen Prinzip beherrscht wird. Eine solche Behandlung sei bei der "Vermögensbilanz"

1) BFH III 132/56 S; Urteil vom 23. 11. 1956, BStBl. III 1957, Seite 14; StRK-BewG, § 66, R. 5.

2) StRK-BewG, § 66, R. 5, Seite 2.

3) BFH III 132/56 S; a. a. O., § 66, R. 5, Seite 2.

4) BFH III 106/57 U; BStBl. III 1957, Seite 297

jedoch nicht möglich, da diese als eine "Zustandsbilanz eines Zeitpunktes" auf dem statischen Prinzip beruhe. Ein und derselbe wirtschaftliche Sachverhalt könne deshalb in der Vermögensaufstellung anders auszuweisen sein als in der Steuerbilanz. Unter Berücksichtigung des § 6 BewG könne deshalb ein Pauschalabzug auf sämtliche zum Diskont gegebenen Kundenwechsel nicht zugelassen werden.

Der BFH hat dagegen den Pauschalabzug zugelassen, da die wirtschaftliche Entstehung des Wechselobligos zu berücksichtigen sei und es sich bei solchen Rückstellungen um Delkredereposten handele. Mit derselben Berechtigung könnte man aber auch die Pensionsrückstellung bei wirtschaftlicher Betrachtung als Wertberichtigungsposten zu den vorhandenen Aktivwerten und Wirtschaftsgütern ansehen.

III. Der Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters

1. Rechtliche Grundlagen des Ausgleichsanspruchs

a) § 89 b HGB

Durch das Gesetz zur Änderung des Handelsgesetzbuches vom 6. August 1953 ist das Recht des Handelsvertreters erneuert worden. Als wichtigste Neuerung wurde im § 89 b HGB der Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters geregelt. Demzufolge kann der Handelsvertreter von dem Unternehmer nach Beendigung des Vertragsverhältnisses einen angemessenen Ausgleich verlangen, wenn und soweit

"1. der Unternehmer aus der Geschäftsverbindung mit neuen Kunden, die der Handelsvertreter geworben hat, auch nach Beendigung des Vertragsverhältnisses erhebliche Vorteile hat;

2. der Handelsvertreter infolge der Beendigung des Vertragsverhältnisses Ansprüche auf Provision verliert, die er bei Fortsetzung desselben aus bereits abgeschlossenen oder künftig zustande kommenden Geschäften mit den von ihm geworbenen Kunden hätte;

3. die Zulassung eines Ausgleichs unter Berücksichtigung aller Umstände der Billigkeit entspricht". 1)

b) Urteil des BGH vom 13. 5. 1957

Es ist lange strittig gewesen, ob der Witwe des Handelsvertreters als Erbin ein Anspruch auf Ausgleich des dauernden Vorteils gegen den Unternehmer zusteht, wenn das Vertreterverhältnis durch den Tod des Handelsvertreters beendet worden ist. Erst das Urteil des BGH vom 13. 5. 1957 ²⁾ hat den Streit in der Literatur und Rechtsprechung beendet. Der BGH hat ausgeführt:

"Wenn das Vertragsverhältnis zwischen Unternehmer und Handelsvertreter durch den Tod des Handelsvertreters sein Ende gefunden hat, kann die Witwe als Erbin grundsätzlich einen Ausgleichsanspruch geltend machen". 3)

1) § 89 b HGB

2) NJW 1957, Seite 1029 ff.

3) Urteil des BGH vom 13. 5. 1957; NJW 1957, Seite 1029.

2. Zur Frage der Bilanzierung des Ausgleichsanspruchs beim Geschäftsherrn

a) Rechtsnatur des Ausgleichsanspruchs nach Auffassung des BGH

Für die Frage, ob der Unternehmer für den künftig zu erwartenden Ausgleichsanspruch seiner Handelsvertreter eine Rückstellung in der Bilanz bilden darf, ist die Rechtsnatur des Ausgleichsanspruchs von besonderer Bedeutung. Der BGH hat dazu ausgeführt, daß der Ausgleichsanspruch deshalb berechtigt sei, weil der Handelsvertreter bei Fortdauer des Vertragsverhältnisses noch eine Gegenleistung erhalten hätte, nämlich für die Vorteile, die er dem Unternehmer verschafft habe. Der Handelsvertreter sei also mit Beendigung des Vertragsverhältnisses für seine Leistung noch nicht voll abgegolten. Um einen reinen Vergütungsanspruch könne es sich schon deshalb nicht handeln, weil der Handelsvertreter den Anspruch bei einer von ihm ohne Anlaß ausgesprochenen Kündigung verliere, die Kündigung jedoch nicht als Verzicht auf einen derartigen reinen Vergütungsanspruch anzusehen sei. In der Entscheidung II ZR 318/56 führt der BGH aus:

"Es handelt sich daher nicht um ein eigentliches Verlieren von Ansprüchen, weil ein Provisionsanspruch bei künftigen Geschäften überhaupt noch nicht vorhanden ist, sondern vielmehr um den Verlust der Möglichkeit, weitere Provisionen aus einem bestimmten Kundenkreis zu verdienen".¹⁾

b) Die entgegengesetzten Auffassungen in der Literatur zur Frage der Rückstellung für Ausgleichsansprüche der Handelsvertreter

01) Ablehnung einer Rückstellungsbildung

Die Bildung einer Rückstellung für die künftigen Ausgleichsansprüche der Handelsvertreter wird abgelehnt von Schröder,²⁾ Theis,³⁾ Merkel⁴⁾ und Littmann.⁵⁾

Schröder geht davon aus, daß jeder Kaufmann, der Handelsvertreter einsetzt, damit rechnen muß, daß später Ausgleichsansprüche gegen ihn geltend gemacht

1) NJW 1957, Seite 1030.

2) BB 1954, Seite 163ff.

3) DB 1955, Seite 248ff; DB 1957, Seite 1083ff.

4) BB 1956, Seite 420ff.

5) Eink. St-Recht, 5. Auflage, Anm. 283 zu §§ 4, 5

werden. Gemäß § 131 Abs. 1 B IV Aktiengesetz seien auf der Passivseite der Bilanz Rückstellungen für ungewisse Schulden einzustellen, das seien Schulden, von denen man nicht wisse, ob und in welcher Höhe sie entstanden. Nach Meinung Schröders liegt nur dann eine solche ungewisse Schuld vor, wenn das Handelsvertreterverhältnis im abgelaufenen Geschäftsjahr beendet, die Frage des Ausgleichsanspruches jedoch noch nicht geregelt worden ist. Sei das Handelsvertreterverhältnis noch nicht beendet, so sei die Voraussetzung für eine Rückstellung-Ungewißheit darüber, ob eine Schuld besteht - nicht erfüllt; vielmehr stehe fest, daß in diesem Augenblick noch keine Ausgleichsverbindlichkeit entstanden sei. "Entscheidend dafür, daß eine Rückstellung bei noch nicht beendetem Handelsvertreterverhältnis nicht vorgenommen werden kann, ist allein die Tatsache, daß Rückstellungen nur für ungewisse Schulden vorgenommen werden können, aber nicht für solche Verbindlichkeiten, bei denen sicher feststeht, daß sie noch nicht entstanden sind, mag auch in der Person des späteren Gläubigers immerhin eine Anwartschaft begründet sein". ¹⁾

Merkel ²⁾ hält den Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters für einen sozialrechtlichen Anspruch auf Ausgleichsentschädigung, der aus dem Gedanken der ausgleichenden Gerechtigkeit entwickelt worden ist und der nur dann gewährt wird, wenn es der Billigkeit entspricht. Wurde es sich bei dem Ausgleichsanspruch um einen Vergütungsanspruch des Handelsvertreters für in der Vergangenheit erbrachte Leistungen handeln, so könne man ihn nicht von dem Erfordernis der Billigkeit abhängig machen. " ... vielmehr ist er (der Ausgleichsanspruch) ein Entschädigungsanspruch wegen des Ausfalls künftiger Gegenleistungen. Er beruht nicht auf zusätzlichen Leistungen aus der Vergangenheit, sondern auf dem Entgang künftiger Gegenleistungen, hat also Ähnlichkeit mit dem Schadensersatzanspruch aus entgangenem Gewinn". ³⁾

Theis ⁴⁾ faßt die Auffassung der Finanzverwaltung zusammen und stellt fest, daß diese Überlegungen im Grundsatz richtig sind. "Ein Anspruch aus § 89 b HGB gegen den Unternehmer entsteht erst bei Auflösung des Vertragsverhältnisses und auch nur dann, wenn ganz bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind. Er gründe

1) Schröder, a.a.O., Seite 763

2) Merkel, BB 1956, Seite 420ff

3) Merkel, a.a.O., Seite 421.

4) a.a.O., Seite 249.

sich vor allem darauf, daß einerseits dem Unternehmer wirtschaftliche Vorteile aus den vom Handelsvertreter angeknüpften Geschäftsverbindungen nach dessen Ausscheiden zufließen, während andererseits dem Handelsvertreter dadurch Nachteile infolge Verlustes der entsprechenden Provision entstehen.... Solange der Vertrag noch läuft, besteht nur die unbestimmte Möglichkeit einer späteren Kündigung (oder des Todes des Handelsvertreters). Das ist kein objektiver Tatbestand, der am Bilanzstichtag eine Belastung des abgelaufenen Wirtschaftsjahres rechtfertigen würde. Das abgelaufene Wirtschaftsjahr verursacht also während der Vertragsdauer noch keine Rückstellung".

02) Befürwortung einer Rückstellung in der Literatur

Für die Bildung einer Rückstellung haben sich vor allem Risse,¹⁾ Winterberg²⁾ und Waldner³⁾ ausgesprochen. Sie vertreten die Auffassung, daß die Anwartschaft des Handelsvertreters geradezu Zwillingsähnlichkeit mit der Anwartschaft des Empfängers einer Pensionszusage hat und auch bilanzmäßig wie diese behandelt werden muß. Das Urteil des BGH vom 13.5.1957 sehen sie als Bestätigung ihrer Auffassung an. Nach Auffassung des BGH sei der Anspruch des Handelsvertreters der Ausgleich dafür, daß dieser nicht die volle Vergütung für seine Arbeit (Kundenwerbung) erhalten habe. Risse⁴⁾ führt dazu aus: "Der Unternehmer zahlt bei der Beendigung des Vertragsverhältnisses an den Vertreter einen Betrag, der den Gegenwert für dessen Leistung darstellt, die dem Unternehmer verbleibt. Diese Verpflichtung ist -wie der Anspruch des Angestellten auf die vertraglich zugesagte Pensionszahlung- bilanzmäßig schon während der Vertragsdauer zu berücksichtigen, da sie mit der Dauer der Tätigkeit des Vertreters wächst. Die Nichtberücksichtigung dieser Verpflichtung würde auf Grund der... Entscheidungen des Bundesgerichtshofes ein Verstoß gegen die Grundsätze der Bilanzierung sein".

c) Die Rechtsprechung zur Frage der Rückstellungsbildung für Ausgleichsansprüche der Handelsvertreter

Noch vor der endgültigen Klärung des Ausgleichsanspruchs durch den BGH hat das

1) DB 1955, Seite 461; DB 1956, Seite 311; BB 1957, Seite 920, BB 1956, S. 1135.

2) DB 1957, Seite 1139.

3) DB 1958, Seite 113.

4) BB 1957, Seite 669.

Finanzgericht Hannover in seinem Urteil vom 21. 6. 1956 ¹⁾ die Bildung einer Rückstellung vor Beendigung des Arbeitsverhältnisses abgelehnt. "Steuerpflichtige, die mit Handelsvertretern arbeiten, können im allgemeinen vor Auflösung des Vertragsverhältnisses keine Rückstellungen für etwaige Ausgleichsleistungen nach § 89 b HGB vornehmen". ¹⁾ Das Finanzgericht vertritt den Standpunkt, daß der Handelsvertreter zwar schon während der Dauer der Vertretung eine Anwartschaft auf die Ausgleichsleistung besitzt, daß es sich dabei jedoch um einen bedingten Anspruch handelt. Die Schuld des Geschäftsherrn entstehe erst mit Beendigung des Vertretervertrages, vorher handele es sich um ein schwebendes Geschäft, bei dem sich Leistung und Gegenleistung ausgleichen. Die Ausgleichzahlung betreffe Vorteile des Unternehmers, die diesem nach Beendigung des Vertretervertrages durch die vom Vertreter geleistete Arbeit zufließen.

Der BFH hat das Urteil des Finanzgerichts Hannover bestätigt und im Urteil vom 4. 2. 1958 ²⁾ die Frage, ob der Unternehmer für die zukünftigen Ausgleichsansprüche seiner Handelsvertreter eine gewinnmindernde Rückstellung bilden darf, verneint. "Der Ausgleichsanspruch des Vertreters entsteht grundsätzlich, wenn bei Beendigung des Vertrages der Geschäftsherr aus den vom Vertreter geschaffenen Geschäftsverbindungen noch Vorteile zu erwarten hat. Der Ausgleichsanspruch hat zwar seine Grundlage in der Tätigkeit des Vertreters während der Vertragszeit. Aber die laufende Tätigkeit des Vertreters ist mit der vertraglich vereinbarten Provision grundsätzlich abgegolten. Ist bei Beendigung des Vertragsverhältnisses aus der Tätigkeit des Vertreters für die Zukunft kein Vorteil für den Geschäftsherrn mehr zu erwarten, so hat der Vertreter auch keinen Ausgleichsanspruch". ²⁾

3. Kritische Stellungnahme zur Frage der Rechtsnatur und der Bilanzierung des Ausgleichsanspruchs

Will man das Für und Wider der beiden entgegengesetzten Auffassungen hinsichtlich der Bilanzierung des Ausgleichsanspruchs kritisch würdigen, so ist es erforderlich, daß man sich zunächst ganz klar über die Rechtsnatur des Ausgleichsanspruchs werden muß. Die Befürworter der Rückstellungsfähigkeit sehen in dem

1) EFG 1956, Seite 336.

2) BFH I 326/56 U; BStBl. III 1958, Seite 110

Ausgleichsanspruch eine Vergütung, die dem Vertreter nachträglich für seine durch die Provision nicht voll vergütete Arbeit zugedacht wird. Die Gegner der Rückstellungsfähigkeit künftig entstehender Ausgleichsansprüche dagegen betrachten den Ausgleichsanspruch als Entschädigung, die dem Vertreter im voraus wegen des Ausfalls künftig zu verdienender Provision zu zahlen ist.

a) Der Ausgleichsanspruch als Vergütung

Handelt es sich bei dem Ausgleichsanspruch um eine Vergütung, so wird man seine Rückstellungsfähigkeit bejahen müssen, da die Vergütung für eine Leistung gezahlt wird, die in der Vergangenheit erbracht worden ist. Wenn ein Vertreter z. B. dreißig Jahre in einem Unternehmen tätig gewesen ist und seinem Geschäftsherrn einen großen Kundenstamm geworben hat, so hat er damit ohne Zweifel eine Leistung erbracht, die anerkannt werden muß. Scheidet nun dieser Handelsvertreter aus und macht den Ausgleichsanspruch geltend, so steht fest, daß er die Arbeit, die ihm nun den Ausgleichsanspruch bringt, in den verflossenen Jahren geleistet hat und dadurch der Ausgleichsanspruch begründet wurde. Diese Auffassung vertritt auch der BGH, wenn er feststellt, daß der Handelsvertreter durch die Provision für seine Leistung, die in der Gewinnung von Kunden für den Unternehmer besteht, noch nicht abgegolten ist. Deshalb aber auf eine Vergütung und damit auf die Rückstellungsfähigkeit des Ausgleichsanspruches schließen zu wollen, wäre jedoch übereilt. Denn es steht ebenfalls fest, daß der Handelsvertreter die Kunden nicht für sich werben wollte; er hat sie geworben, weil für ihn Provision anfällt.

Die Werbung eines Kunden bedeutet für den Handelsvertreter sozusagen die Begründung eines ihm künftig zufließenden Entgelts. Durch die Kündigung oder den Tod des Vertreters wird dieses laufende Entgelt zu früh unterbrochen. Die Vorteile aus der Werbung des Kunden fließen von diesem Zeitpunkt an dem Unternehmer allein zu. Wenn es nun unter Berücksichtigung aller Umstände der Billigkeit entspricht, so hat der Unternehmer seinen Vorteil mit dem Nachteil des Handelsvertreters auszugleichen. Der Gesetzeswortlaut spricht demnach gegen die Annahme einer Vergütung für geleistete Arbeit. Wenn jemand eine Arbeit geleistet hat, die noch nicht voll bezahlt ist, so hat er das Recht auf Vergütung selbst dann, wenn er selbst kündigt oder wichtiger Gründe wegen gekündigt wird. Einen solchen Anspruch kann ihm niemand streitig machen. Das ist jedoch beim Ausgleichs-

anspruch nicht der Fall, vielmehr sind im § 89 b HGB Bedingungen genannt, die erfüllt sein müssen, wenn der Ausgleichsanspruch gewährt werden soll. Für die Berücksichtigung der Billigkeit bliebe bei einem Vergütungsanspruch kein Raum. Wenn ferner als Voraussetzung für den Ausgleichsanspruch erforderlich ist, daß der Unternehmer aus der Geschäftsverbindung mit dem Kunden auch nach Beendigung des Vertragsverhältnisses erhebliche Vorteile hat, so geht daraus klar hervor, daß der entstandene Ausgleichsanspruch nicht aus der Vergangenheit, sondern aus der Zukunft abgeleitet werden muß. Geworben hat der Handelsvertreter den Kunden auf jeden Fall. Wenn ihm dafür ein Anspruch zustehen sollte, so doch wohl auch dann, wenn dieser Kunde nach Ausscheiden des Vertreters keine Geschäfte mehr mit dem Unternehmer machen würde.

Drei kleine Beispiele mögen diese Ausführungen erläutern:

1. Ein Handelsvertreter hat für seinen Geschäftsherrn 30 Kunden geworben, die 20 Jahre lang mit diesem Geschäfte getätigt haben. Dem Handelsvertreter wird ohne besonderen Grund gekündigt, die Kunden machen weiterhin Geschäfte mit dem Unternehmer. In diesem Fall würde ein Ausgleichsanspruch entstehen.
2. Derselbe Handelsvertreter scheidet freiwillig aus, ohne daß der Unternehmer irgendeinen Anlaß hätte. Ein Ausgleichsanspruch entsteht nicht, obwohl der Handelsvertreter auch in diesem Fall seinem Geschäftsherrn 30 Kunden geworben hat. Die Arbeit des Handelsvertreters gilt durch die bezogene Provision als abgegolten.
3. Dem Handelsvertreter wird ohne besonderen Grund gekündigt. Er macht sich selbständig. Die von ihm geworbenen Kunden machen keine Geschäfte mehr mit dem früheren Geschäftsherrn des Handelsvertreters, sondern mit diesem selbst. Ein Ausgleichsanspruch würde nicht entstehen, weil der Geschäftsherr in diesem Fall nach Beendigung des Vertragsverhältnisses keine Vorteile mehr hat.

Obschon also der Handelsvertreter in allen drei Fällen die gleiche Arbeit für seinen Geschäftsherrn geleistet hat, wird ihm nur im ersten Fall ein Ausgleichsanspruch zuerkannt. Den Ausgleichsanspruch als reine Vergütung für Kundenwerbung aufzufassen, ist demnach abzulehnen.

b) **Der Ausgleichsanspruch als Entschädigung**

Gemäß § 89 b HGB ist es Voraussetzung für den Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters, daß dieser infolge der Beendigung des Vertragsverhältnisses Ansprüche auf Provision verliert. Wenn Kunden, die der Handelsvertreter geworben hat, nach dessen Ausscheiden weiterhin Geschäfte tätigen, so entsteht für den Handelsvertreter ein Provisionsverlust, denn wäre er noch in seiner früheren Stellung, so würden ihm aus diesen Geschäften weiterhin Provisionen zufließen. Jeder wird es als ausgleichende Gerechtigkeit empfinden, wenn der Vorteil des Unternehmers mit dem Nachteil des Handelsvertreters ausgeglichen wird. Es handelt sich also um einen Ausgleich von Vorteil und Nachteil.

Als Ergebnis muß demnach festgestellt werden, daß es sich bei dem Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters um einen Entschädigungsanspruch auf entgehende Vorteile handelt, bei dem die Frage der Billigkeit von besonderer Bedeutung ist. Dennoch spielt natürlich die Kundenwerbung die entscheidende Rolle bei der Frage des Ausgleichsanspruchs. Ein Handelsvertreter, der keine Kunden geworben hat, kann logischerweise keinen Ausgleichsanspruch geltend machen. In dem Augenblick also, in dem ein Handelsvertreter einen neuen Kunden wirbt, legt er den Grundstein für den Ausgleichsanspruch. Für den Unternehmer entsteht in diesem Augenblick die Möglichkeit, später unter gewissen Bedingungen einen Ausgleich zahlen zu müssen. Bilanzmäßig hat diese entstandene Möglichkeit jedoch keinerlei Wirkungen, da weder rechtlich noch wirtschaftlich zu diesem Zeitpunkt von einer Verpflichtung gesprochen werden kann.

Eine rechtliche Verpflichtung des Unternehmers entsteht erst bei Beendigung des Vertragsverhältnisses, und zwar auf Grund des § 89 b HGB, sofern dessen Voraussetzungen erfüllt sind. Wirtschaftlich ist auch in diesem Zeitpunkt noch nichts geschehen, worauf sich der Ausgleichsanspruch begründen lassen würde, denn noch hat der Handelsvertreter keine Nachteile aus der Beendigung des Vertragsverhältnisses erfahren. In der Bilanz kann bis zur endgültigen Regelung, ob eine

Entschädigung zu zahlen ist, eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten gebildet werden. Wird festgestellt, daß ein Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters vorliegt, so entsteht für den Unternehmer erst jetzt eine unbedingte Verpflichtung, die in der Bilanz als Verbindlichkeit ausgewiesen werden kann. Zahlt der Unternehmer die Entschädigungssumme aus, so handelt es sich dabei um eine Ausgabe, die aber erst in den folgenden Jahren zum Aufwand wird. Der erste Nachteil des Handelsvertreters und damit der erste Aufwand für den Unternehmer entsteht erst dann, wenn einer der von dem Vertreter geworbenen Kunden ein Geschäft mit dem Unternehmer tätigt, ohne daß der Handelsvertreter Provision erhält. Die so entstehenden Nachteile des Handelsvertreters sind jedoch mit der Zahlung der einmaligen Abfindung schon im voraus ausgeglichen worden.

Durch diese Ausführungen dürfte auch der entscheidende Unterschied gegenüber der Pensionsanwartschaft deutlich geworden sein. Bei der Pensionsanwartschaft entsteht Aufwand nicht erst nach Beendigung des Vertragsverhältnisses. Vielmehr hat der Arbeitgeber das Pensionsversprechen in Anerkennung der geleisteten und noch zu leistenden Arbeit gegeben, in der Hoffnung, daß die Leistung durch das Versprechen auf Pension noch gesteigert wird. Der Arbeitnehmer hat sich seine Pension also in den zurückliegenden Jahren "verdient". Der Handelsvertreter "verdient" seinen Anspruch dagegen erst in den Jahren nach Vertragsbeendigung. Auch nach wirtschaftlicher und dynamischer Betrachtungsweise ist daher eine Rückstellung für den Ausgleichsanspruch noch während des Vertragsverhältnisses abzulehnen. Dies gilt für die Ertragsbilanz in gleicher Weise wie für die Vermögensaufstellung.

4. Ausgleichsanspruch und Pensionsanwartschaft

Da die Rückstellungen für Ausgleichsansprüche steuerlich nicht anerkannt werden, hat man in der Wirtschaft nach Mitteln und Wegen gesucht, die auf den Unternehmer zukommende Belastung doch schon während der Tätigkeit des Handelsvertreters in der Steuerbilanz zu berücksichtigen. So ist man auf den Gedanken gekommen, dem Handelsvertreter eine Pensionszusage zu machen und in einem weiteren Vertrag mit dem Handelsvertreter zu vereinbaren, daß bei seinem Ausscheiden der eventuell entstehende Ausgleichsanspruch mit der gebildeten Pensionsrückstellung aufgerechnet wird.

Beispiel: Bis zum Ausscheiden eines Handelsvertreters ist für diesen eine Pensionsrückstellung von DM 8.000, - in der Bilanz gebildet worden. Dem Handelsvertreter steht auf Grund des § 89 b HGB ein Ausgleichsanspruch von DM 6.000, - zu. Dieser Betrag wird nun dem Handelsvertreter ausbezahlt. Die Versorgungsleistungen ermäßigen sich dadurch in der Weise, daß sich ihr Barwert um den Betrag des Ausgleichsanspruchs auf DM 2.000, - verringert.

Es entsteht nun die Frage, ob bei einem solchen gekoppelten Vertrag die an sich mögliche Bildung der Pensionsrückstellung dadurch beeinträchtigt wird, daß die Ausgleichszahlung auf die Leistungen der Altersversorgung angerechnet werden sollen.

Die Antwort auf diese Frage hat die Rechtsprechung ¹⁾ dadurch bereits gegeben, daß sie die Möglichkeit eines Ausgleichsanspruchs als noch "nicht genügend konkretisiert" bezeichnet hat, um eine gegenwärtige Last für das Unternehmen zu sein. Wenn also der künftige Ausgleichsanspruch an so viele Bedingungen geknüpft ist, daß er vor Lösung des Vertrages noch nicht zu einer Last führen kann, so kann er auch bei Koppelung mit einem Pensionsversprechen auf dieses vor Beendigung des Anstellungsvertrages keinen Einfluß haben. Im "Betrieb" 1958 heißt es dazu auf Seite 320: "Da die Pensionszusage als solche unbedingt erteilt wird und nur unbestimmt ist, ob und in welcher Höhe ein Ausgleichsanspruch zu leisten sein wird, steht eine Anrechnungsvereinbarung dem Ansatz von Pensionsrückstellungen nicht im Wege, zumal die Verwaltung und jetzt auch

1) BFH-Urteil vom 4.2.1958, a.a.O.

die Rechtsprechung wegen der Ungewißheit der Verpflichtung zur Ausgleichszahlung diesbezügliche Ausgleichsrückstellungen nicht zuläßt; deshalb kann auch nicht etwa eine Kürzung des Werts der Pensionszusage um einen geschätzten Ausgleichsbetrag erfolgen, was zu einer nur teilweisen Bildung von Pensionsrückstellungen führen würde; diese können vielmehr in unverminderter Höhe vorgenommen werden".

Sollte diese Auffassung durch die Rechtsprechung bestätigt werden, so wäre damit für den Unternehmer doch die Möglichkeit gegeben, auf dem Umweg über die Pensionszusage die auf ihn zukommende Belastung schon vor Lösung des Vertrages in seiner Bilanz durch Rückstellungen zu berücksichtigen.

Vierter Abschnitt: Kritische Stellungnahme zur augenblicklichen Rechts-
situation hinsichtlich der grundsätzlichen Behandlung
bedingter Lasten und Würdigung der Literaturmeinungen

I. Das Verhältnis zwischen § 6 BewG und § 12 BewG und ihre Anwendbarkeit
bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens

1. Die Vorschrift des § 12 BewG

Gemäß § 12 BewG sind "Wirtschaftsgüter die einem Unternehmen dienen, in der Regel mit dem Teilwert anzusetzen. Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Unternehmens im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde. Dabei ist davon auszugehen, daß der Erwerber das Unternehmen fortführt".

Da § 12 BewG im I. Teil des Bewertungsgesetzes steht, muß er immer dann Anwendung finden, wenn in den einzelnen Gesetzen keine besonderen Regelungen getroffen sind. Im § 66 BewG ist über die Bewertung von Schulden keine Vorschrift enthalten, demnach sind die Vorschriften des allgemeinen Teils des Bewertungsgesetzes heranzuziehen. Da aber die Rechtsprechung den Begriff der Schuld dem Begriff Wirtschaftsgut untergeordnet hat und Schulden als negative Wirtschaftsgüter bezeichnet, so sind die Schulden bei der Bewertung des Betriebsvermögens ebenso wie die Aktiven gemäß § 12 BewG mit dem Teilwert anzusetzen.

Nun ist aber auch § 6 BewG Bestandteil des allgemeinen Teils des Bewertungsgesetzes, und dieser Paragraph versagt den Abzug aufschiebend bedingter Lasten. Eine Nichtberücksichtigung einer aufschiebend bedingten Belastung verträgt sich dagegen nach Ansicht einiger Autoren nicht mit dem Begriff des Teilwerts. Der Streit geht nun darum, ob § 6 oder aber § 12 BewG anzuwenden ist.

2. Die Bewertung von Schulden bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens

Wie bereits oben erwähnt, ist die Bewertung der Betriebsschulden im § 66 BewG nicht *expressis verbis* geregelt. Es ist deshalb zunächst zu klären, ob bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens die Betriebsschulden auch tatsächlich mit dem Teilwert anzusetzen sind.

Der BFH hat in seinem Urteil vom 26.8.1955 ¹⁾ die Bewertung von Betriebs-schulden mit dem Teilwert deshalb abgelehnt, weil eine Bewertung mit dem Teilwert nur dann sinnvoll sei, soweit es sich um Wirtschaftsgüter handle, die im Rahmen des Betriebs einen anderen Wert haben als außerhalb desselben. Es wäre jedoch unrichtig, wollte man unter Berufung auf dieses Urteil die Bewertung von Schulden mit dem Teilwert überhaupt ablehnen. Es ist logisch und durchaus sinnvoll, daß der Ansatz des Teilwerts nicht unterbleiben muß, wenn der Gegenstand der Bewertung keiner vom gemeinen Wert bzw. vom Nominalwert abweichenden Wert besitzt. Dazu wurden z.B. Kapitalforderungen und Kapitalschulden gehören, die auf einen festen Geldbetrag lauten. Es ist vollkommen unrichtig und sinnlos wäre, einen Teilwert zu ermitteln. Eine prinzipielle Ablehnung des Teilwerts bei Bewertung der Schulden hat der BFH jedenfalls nicht ausgesprochen. Eine solche Auffassung könnte auch allgemein nicht durchgesetzt werden, denn auch im Einkommensteuerrecht werden Verbindlichkeiten mit dem Teilwert angesetzt. Der Teilwertbegriff ist aber im Einkommensteuergesetz und im Bewertungsgesetz der gleiche. Auch der BFH spricht im Urteil vom 26.8.1955 ²⁾ davon, daß eine selbständig bewertbare Last mit dem Teilwert angesetzt werden könne. Daraus ist zu entnehmen, daß Schulden bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens grundsätzlich mit dem Teilwert anzusetzen sind.

Häufig ist auch die Auffassung zu finden, daß eine Bewertung mit dem Teilwert das für das Betriebsvermögen geltende Stichtagsprinzip entgegenstehe. Dieser Auffassung kann jedoch nicht gefolgt werden. Teilwert ist der Wert, den ein Erwerber für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde, und zwar ein Erwerber, der das Unternehmen fortführen will. Schon darin ist ausgedrückt, daß der Teilwertbegriff in die Zukunft gerichtet ist. Es kann kein Widerspruch darin gesehen werden, daß an einem bestimmten Stichtag ein Wirtschaftsgut mit dem Teilwert anzusetzen ist. Auch die Handelsbilanz und die Ertragsteuerbilanz werden auf einen bestimmten Stichtag festgestellt, dennoch gilt die Regel, daß nicht realisierte Verluste auszuweisen sind. Es ist demnach kein Grund vorhanden, die Bewertung von Schulden mit dem Teilwert wegen des Stichtagsprinzips abzulehnen. Maaßen ³⁾ meint dazu:

1) BFH-Urteil vom 26.8.1955; BStBl. 1955, Teil III, S. 278ff.

2) a.a.O.

3) Maaßen: "Der Abzug von Schulden bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens", FR 1958, Seite 127.

"Wenn es sich darum handelt, Forderungen auf geldwerte Leistungen oder Rückstellungen zu bewerten, so gibt es keinen Nennwert. Die Frage, welcher Bewertungsmaßstab in solchen Fällen angewendet werden soll, ist im Bewertungsgesetz nicht behandelt. Man wird sie im Wege der Gesetzesauslegung dahin beantworten müssen, daß die Höhe geldwerter Belastungen (Rückstellungen) unter Beachtung des Teilwertgedankens zu ermitteln ist. Jede andere Beurteilung würde die betriebswirtschaftlichen Erfordernisse unberücksichtigt lassen". Demnach ist § 12 BewG für die Bewertung von Betriebsschulden also anzuwenden.

3. Abgrenzung der §§ 6 und 12 BewG

In der Literatur besteht zu der Abgrenzung der §§ 6 und 12 BewG keine einheitliche Meinung; man könnte wohl eher von einer Verwirrung der streitbaren Geister sprechen. Zu dieser Verwirrung hat vor allem auch die wenig glückliche Argumentation des BFH im Urteil vom 26. 7. 1957¹⁾ beigetragen. In diesem Urteil ist der BFH nur sehr kurz auf das Verhältnis zwischen § 6 und 12 BewG eingegangen. Gelegentlich sei die Meinung vertreten worden, daß § 6 BewG bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens durch § 12 a. a. O. ausgeschlossen werde, da nach § 12 a. a. O. alle nur möglichen und möglich werdenden Lasten durch den angenommenen Erwerber berücksichtigt würden. Der BFH gibt zu, daß der § 12 gleichberechtigt neben dem § 6 BewG steht und kommt zu dem Schluß: "Dann kann § 6 a. a. O. aber auch nicht auf dem Umweg über § 12 a. a. O. aus den Angeln gehoben werden".¹⁾ Nur, wenn eine nach dem Gesetz der großen Zahl selbständige Last vorhanden sei, könne der § 12 BewG eingreifen. Dabei komme § 12 BewG mit § 6 BewG nicht in Konflikt, da es sich bei dieser Last nicht um ein aufschiebend bedingtes Rechtsverhältnis handle.

- a) Die Vermischung von Vorschriften, die den Ansatz dem Grunde nach bzw. der Höhe nach regeln.

Auf der Auffassung des BFH von der Gleichberechtigung der §§ 6 und 12 BewG aufbauend, haben vor allem Henze²⁾, Tilemann³⁾ und Müller⁴⁾ den Versuch

1) BStBl. III, 1957, Seite 320.

2) Henze, BB 1956, Seite 991ff.

3) Tilemann, BB 1958, Seite 53ff

4) Müller, Steuerberater-Jahrbuch 57/58, Seite 355ff.

unternommen, die Vorschriften des § 6 BewG durch die Hervorhebung des Teilwertgedankens bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens auszuschalten. In diesem Abschnitt soll nun die Meinung dieser drei Autoren zusammengefaßt werden.

Sie gehen bei ihren Überlegungen davon aus, daß sowohl der § 6 BewG als auch der § 12 BewG Vorschriften des I. Teils des Bewertungsgesetzes sind, somit gleichberechtigt nebeneinander stehen. Warum, fragen sie, soll nun § 6 BewG den Vorrang vor § 12 BewG bekommen und die Anwendung des § 12 BewG ausschließen?

Henze stellt fest, daß der § 12 BewG für alle Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens den Teilwert vorschreibt und daß § 12 BewG demnach auch für die Verbindlichkeiten Geltung haben muß. Ausnahmen von dieser Grundregel könnten nur in den §§ 20 bis 77 BewG enthalten sein. "Für Schulden bzw. Verbindlichkeiten sind keine anderen bestimmten Bewertungsvorschriften aufgestellt, also gilt für sie der Teilwert nach § 12. Der Teilwertbegriff läßt aber die Nichtberücksichtigung von betrieblichen Verbindlichkeiten und Lasten nicht zu. Ein Erwerber des ganzen Betriebes muß alle möglichen und möglich werdenden Lasten berücksichtigen".¹⁾

Tilemann meint dazu: "Es müßte sich in der Tat um einen bemerkenswert statisch denkenden Erwerber handeln, der diese Belastung beim Erwerb des Unternehmens unberücksichtigt ließe".²⁾

Demnach würde sich folgende Situation ergeben:

1. § 6 BewG bestimmt, daß auschiebend bedingte Lasten nicht berücksichtigt werden dürfe.
2. § 12 BewG bestimmt, daß Wirtschaftsgüter, die einem Unternehmen dienen, mit dem Teilwert angesetzt werden müssen.
3. Auch Schulden sind mit dem Teilwert zu bewerten.
4. Ein Erwerber würde bei seinen Kaufpreisüberlegungen aufschiebend bedingte Verbindlichkeiten berücksichtigen.

Tilemann ist nun der Ansicht, daß sich die §§ 6 und 12 BewG offensichtlich widersprechen und eine Kollision nur dann vermieden werden könne, wenn man wie folgt vorgehe: § 12 BewG regle die Bewertung der Betriebsschulden, die §§ 4 bis 8

1) Henze, a.a.O., Seite 992.

2) Tilemann, a.a.O., Seite 54.

BewG seien nur bei der Einzelbewertung anzuwenden. Da jedoch die Betriebs-schulden insgesamt zu bewerten seien,¹⁾ so könnten die §§ 4 bis 8 BewG auf die Bewertung von Betriebsschulden keine Anwendung finden. Von einer Kollision könne also keine Rede mehr sein. " Die Gesamtbewertung der Schulden schließt somit die nur im Rahmen der Einzelbewertung wesentliche Bestimmungen des § 6 BewG beim Betriebsvermögen aus. Der Begriff der aufschiebend bedingten Lasten ist im Rahmen der Betriebsvermögensbewertung nicht anwendbar. Nur so ist - und zwar offenbar vom Gesetzgeber gewollt - die Kollision mit § 12 BewG als ebenso gleichwertigem Bestandteil des allgemeinen Teils des Bewertungsgesetzes zu vermeiden".²⁾

- b) § 6 BewG als Vorschrift, die die Ansatzfähigkeit von Wirtschaftsgütern und § 12 BewG als Vorschrift, die die Bewertung regelt.

Wie bereits zu Beginn dieser Arbeit ausgeführt, ist im Bewertungsgesetz streng zu unterscheiden zwischen Vorschriften, die die Ansatzfähigkeit von Wirtschaftsgütern regeln und Vorschriften, die sich mit der Bewertung befassen. Das wird von Tilemann, Müller und Henze nicht beachtet. Sie gehen von einer Grundbasis aus, die gar nicht vorhanden ist und sehen das Ansatzverbot des § 6 im System des Bewertungsgesetzes nicht richtig.

Das Betriebsvermögen ergibt sich gemäß § 66 Abs. 4 durch den Abzug der Schulden von der Summe der Wirtschaftsgüter. Eine Schuld kann aber doch nur dann bewertet und damit abgezogen werden, wenn sie auch wirklich vorhanden ist. Erst ist also die Frage zu prüfen, ob eine Schuld wirklich besteht. Wird diese Frage bejaht, so taucht erst dann die Frage auf, ob sie berücksichtigt werden darf. Erst dann kann man die Frage aufwerfen, ob sie mit dem Teilwert oder mit dem Nennwert bewertet werden muß.

§ 6 bestimmt nun, daß aufschiebend bedingte Lasten als nicht vorhanden angesehen werden. Es handelt sich also um einen Paragraphen, der keine Bewertungsfrage regelt, sondern die Frage nach Bestand oder Nichtbestand einer Schuld beantwortet.

1) Zu der Frage, ob der Gesetzgeber Einzel- oder Gesamtbewertung für die Betriebsschulden vorgeschrieben hat, siehe II dieses Abschnittes.

2) Tilemann, a.a.O., Seite 53.

§ 12 bestimmt, daß Wirtschaftsgüter -dazu zählen auch Schulden und Rückstellungen- mit dem Teilwert zu bewerten sind. Er kann also erst dann zur Anwendung kommen, wenn die Vorfrage, ob eine Schuld oder Rückstellung angesetzt werden darf, bejaht werden muß. Von einer Gleichberechtigung der beiden Vorschriften kann insoweit keine Rede sein, ebensowenig von einer Verfälschung des Teilwertbegriffs durch die Anwendung des § 6 BewG. Maaßen¹⁾ drückt das sehr klar aus und meint: "Bevor ein Wirtschaftsgut oder ein Schuldposten bewertet werden kann, muß zunächst geprüft werden, ob er überhaupt Gegenstand der Bewertung sein kann. Hierüber gibt § 6 BewG Auskunft. Erst dann, wenn kein Bewertungsverbot (Ansatzverbot) im Sinne von § 6 BewG entgegensteht, kann logischerweise überhaupt erst in eine Ermittlung über den Teilwert eingetreten werden".

Auch im Einkommensteuergesetz und im HGB ist übrigens diese scharfe Trennung zwischen der Frage nach dem Bestand und nach der Bewertung enthalten. Im EStG bestimmen die §§ 4 und 5, was in der Ertragsteuerbilanz angesetzt werden muß, § 6 geht dann darauf ein, wie die angesetzten Posten zu bewerten sind. Im HGB ist die gleiche Aufteilung zu erkennen. § 39 befaßt sich mit der Frage, was der Kaufmann verzeichnen muß, § 40, welchen Wert er den angesetzten Vermögensgegenständen und Schulden beizulegen hat. Genau so ist es im Bewertungsgesetz.

Nun stößt man immer wieder auf das Argument, daß ein Erwerber des Unternehmens auch aufschiebend bedingte Lasten im Kaufpreis berücksichtigen würde; das ist auch unsere Meinung. Aber es gibt im Bewertungsgesetz keine Vorschrift, die besagt, daß alle diejenigen Schulden bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens angesetzt werden dürfen, die auch ein gedachter Erwerber bei Berechnung des Gesamtkaufpreises berücksichtigen würde. Im Gesetz steht vielmehr nur, daß die gemäß § 62 BewG anzusetzenden Schulden mit dem Teilwert zu bewerten sind. Das ist ein gewaltiger Unterschied, der allzu gern übersehen wird.

Als Ergebnis bleibt demnach festzuhalten:

§ 6 BewG als eine Vorschrift, die die Ansatzfähigkeit regelt, kann nicht durch § 12 BewG als eine Bewertungsvorschrift aus den Angeln gehoben werden.

II. Einzel- oder Gesamtbewertung bei der Einheitswertfeststellung des Betriebsvermögens.

1. Anwendung der §§ 4ff BewG nur bei der Einzelbewertung

Im folgenden Abschnitt soll untersucht werden, ob die Bewertung der Schulden bei der Einheitswertfeststellung des Betriebsvermögens nach dem Prinzip der Einzelbewertung erfolgen muß, oder ob nicht doch das Prinzip der Gesamtbewertung Anwendung finden kann. Diese Frage ist deswegen von besonderer Bedeutung, da gemäß der amtlichen Begründung zur AO 1919, die auch heute noch Geltung hat, die Sondervorschriften der §§ 141ff AO (dazu gehören auch die Vorschriften über die Behandlung bedingter Rechtsverhältnisse) nur für den Fall der Einzelbewertung gelten. Das ist auch durch die Rechtsprechung anerkannt und nie bestritten worden. Vielmehr wird auch von den Steuergerichten anerkannt, daß sich der Nichtabzug aufschiebend bedingter Lasten mit dem Grundsatz der Gesamtbewertung nicht vertragen würde. Im OFH-Urteil vom 19. 12. 1949 ¹⁾ heißt es dazu wörtlich: "Wenn die Begründung zur AO 1919 die entsprechende Bewertungsvorschrift nur auf die Einzelbewertung angewendet wissen will, so kann dem allerdings auch für das RBewG 1934 gefolgt werden; denn der Nichtabzug verträgt sich schlecht mit der Gesamtbewertung". Auch der BFH hat sich dieser Auffassung angeschlossen, da er den Abzug aufschiebend bedingter Lasten deshalb nicht anerkennt, weil auch für die Bewertung der Betriebsschulden das Prinzip der Gesamtbewertung nicht anzuwenden sei. Demnach fänden also die Vorschriften der §§ 6 und 7 BewG nur dann Anwendung, wenn es sich um das Prinzip der Einzelbewertung handelt.

In der Literatur besteht Einigkeit darüber, daß für wirtschaftliche Einheiten bei positiven Wirtschaftsgütern, die zum Betriebsvermögen gehören, Einzelbewertung vorgeschrieben ist. Bestritten ist dagegen die Frage, ob auch bei Bewertung der Betriebsschulden der Grundsatz der Gesamtbewertung durch die Einzelbewertung zu ersetzen ist.

2. Der Grundsatz der Gesamtbewertung im Bewertungsgesetz

§ 2 BewG bestimmt: "Jede wirtschaftliche Einheit ist für sich zu bewerten. Ihr

1) OFH III 21/49; a.a.O., § 6, R. 1.

Wert ist im ganzen festzustellen. Was als wirtschaftliche Einheit zu gelten hat, ist nach den Anschauungen des Verkehrs zu entscheiden. Die örtliche Gewohnheit, die tatsächliche Übung, die Zwecksbestimmung und die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter sind zu berücksichtigen. ... Die Vorschriften ... gelten nicht, soweit eine Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter vorgeschrieben ist".

Damit wird also grundsätzlich das Prinzip der Gesamtbewertung vorgeschrieben, das nur dann keine Anwendung findet, wenn die Einzelbewertung besonders vorgeschrieben ist. Die Bewertungsvorschriften für das Betriebsvermögen sind in dem § 66 BewG geregelt. In § 66 Abs. 4 heißt es:

"Der Gesamtwert des gewerblichen Betriebes ist die Summe der Werte, die sich nach den Absätzen 1 bis 3 für die einzelnen Wirtschaftsgüter ergeben, vermindert um die Schulden und Rücklagen (§ 62) des Betriebes".

Aus dieser Vorschrift leitet die Rechtsprechung den Grundsatz der Einzelbewertung auch für die Betriebsschulden ab.

Nach dem Wortlaut des § 66 BewG muß ohne Zweifel der Grundsatz der Gesamtbewertung für die wirtschaftlichen Einheiten bei Wirtschaftsgütern, die zum Betriebsvermögen gehören, durch die Einzelbewertung ersetzt werden. Nach Meinung einiger Autoren besteht dagegen jedoch nach dem Wortlaut des Gesetzes keine Ausnahmeregel von dem in § 2 BewG verankerten Grundsatz der Gesamtbewertung. Gübbels¹⁾ führt zu diesem Problem aus: "Der Gesetzgeber unterscheidet bewußt und gewollt zwischen den Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens, für die er Einzelbewertung vorschreibt, und den betrieblichen Schulden, hinsichtlich derer er es bei der Gesamtbewertung gemäß § 2 BewG beläßt. Hätte er auch bezüglich der Schulden die Einzelbewertung vorschreiben wollen, so hätte dies ebenso wie bei den Wirtschaftsgütern zum Ausdruck gebracht werden müssen".²⁾ Eine solche Auslegung, die sich nach Auffassung Gübbels streng an den Wortlaut des Gesetzes halte, sei auch insofern sinnvoll, als dadurch der Zweck der Bewertung am besten zu erreichen sei. Die Einheitsbewertung des Betriebsvermögens werde durch den Teilwertgedanken beherrscht. Der Teilwert gebe hinsichtlich der Aktiva Auskunft darüber, welcher Wert dem einzelnen Wirtschaftsgut im Rahmen des für einen Erwerber des Betriebes in Betracht kommenden Gesamtkaufpreises unter der Voraussetzung der Weiterführung des Betriebes zukommen würde. "Ebenso, wie es durchaus verständ-

1) Gübbels, FR 1958, Seite 35ff.

2) Gübbels, a.a.O., Seite 36

lich ist, daß auf diese Weise die Bewertung der Wirtschaftsgüter im Wege der Einzelbewertung unter Berücksichtigung des Ganzen zu erfolgen hat, ist es nach meinem Dafürhalten in gleichem Maße verständlich, daß die Bewertung der vorhandenen Passiva, also der betrieblichen Lasten, im Wege der Gesamtbewertung unter Berücksichtigung der einzelnen Lasten vor sich gehen muß, sofern eine den tatsächlichen Gegebenheiten Rechnung tragende Feststellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens durchgeführt werden soll".¹⁾

3. Die Argumente der Rechtsprechung für die Einzelbewertung der Schulden
Der BFH ist in seinem sehr ausführlichen Urteil vom 26.7.1957²⁾ gerade auf diese Frage der Schuldenbewertung nur sehr kurz eingegangen und hat folgende drei Argumente für die Einzelbewertung der Betriebsschulden aufgeführt:

- a) Der BFH berief sich auf die bisherige Rechtsprechung, die festgestellt habe, daß die allgemeinen Bewertungsbestimmungen des ersten Teils des Bewertungsgesetzes auch für die Bewertung des Betriebsvermögens Geltung hätten.
- b) Es sei vom Gesetzgeber nicht sinnvoll gewesen, meint der BFH, wenn dieser den Grundsatz der Einzelbewertung nur für die Aktivwerte angeordnet hätte und für die Passiven zur Gesamtbewertung übergegangen sei.
- c) Nach Auffassung des BFH ermangelt die Behauptung im Schrifttum, der Begriff "Wirtschaftsgut" sei nur auf die aktiven Werte des Betriebsvermögens zu beziehen, der ausreichenden Begründung.

Zu a) Wenn sich der BFH auf die bisherige Rechtsprechung beruft, die festgestellt habe, daß die Vorschriften des allgemeinen Teils des Bewertungsgesetzes, also auch die Vorschriften des § 6, auch für die Bewertung des Betriebsvermögens Geltung hätten, so ist zuzugeben, daß damit die Auffassung von der Gesamtbewertung der Betriebsschulden nicht widerlegt worden ist. Der RFH ist in seinem Urteil vom 22.6.1933³⁾ ohne nähere Begründung von der bis zu diesem Zeitpunkt auch durch

1) Gübbels, a.a.O., Seite 36

2) a.a.O.

3) RFH III A 240/32; a.a.O., Seite 875.

die Rechtsprechung vertretenen Auffassung von der Gesamtbewertung der Schulden abgegangen und hat festgestellt, daß auch für die Bewertung der Betriebsschulden Einzelbewertung anzuwenden sei. Daß sich der BFH nun auf dieses RFH-Urteil beruft, kann deshalb nicht als Beweis dafür angesehen werden, daß der Gesetzgeber auch tatsächlich für die Bewertung der Schulden Einzelbewertung vorge-schrieben hat.

Zu b) Zu der Feststellung des BFH, es sei vom Gesetzgeber nicht sinnvoll ge-wesen, wenn dieser den Grundsatz der Einzelbewertung nur für die Aktivwerte angeordnet hätte und für die Passiven zur Gesamtbewertung übergegangen sei, meint Gübbels: ¹⁾ "Ein solcher Übergang zum Grundsatz der Gesamtbewertung ist m. W. im Schrifttum niemals behauptet worden und könnte allerdings auch steuer-rechtlich nicht begründet werden. Vielmehr ist es doch umgekehrt so, daß im § 2 BewG das Prinzip der Gesamtbewertung vorgeschrieben worden ist und der Gesetzgeber im speziellen Teil des Bewertungsgesetzes bezüglich der Schulden des Betriebes nicht zum Prinzip der Einzelbewertung übergegangen ist, vielmehr die Ausnahmeregelung betr. die Einzelbewertung ausschließlich auf die Wirt-schaftsgüter, also auf die Aktiven, beschränkt wissen wollte".

Zu c) Der Grundpfeiler, auf dem die Rechtsprechung ihre Meinung von der Einzel-bewertung der Schulden beim Betriebsvermögen aufbaut, ist der Begriff des "pas-siven Wirtschaftsgutes". Der BFH hat ausgeführt, daß die Behauptung, der Be-griff des Wirtschaftsgutes sei nur auf die aktiven Werte zu beziehen, der ausrei-chenden Begründung ermangele, hat aber andererseits ebenfalls keine durchschla-gende Begründung für seine Auffassung angeführt.

Auch der Begriff des negativen Wirtschaftsgutes ist aber in der Literatur auf er-heblichen Widerstand gestoßen, da weder im Einkommensteuerrecht noch im Be-wertungsgesetz der Begriff des Wirtschaftsgutes im einzelnen festgelegt ist.

In der Rechtsprechung wird folgende Definition gegeben:

"Der Begriff des Wirtschaftsgutes deckt sich nicht mit den bürgerlich-rechtlichen Begriffen Sache, Recht. Er ist umfassender, da auch ideelle Güter, wie der Ge-schäftswert, Wirtschaftsgüter darstellen. . Der Begriff des Wirtschaftsgutes setzt voraus, daß es sich um ein Gut handelt, das selbständig bewertungsfähig ist. . . . Der Begriff des Wirtschaftsgutes muß aus den Gegebenheiten des Wirt-

1) a. a. O., Seite 36.

schaftslebens entwickelt werden".¹⁾

In der Rechtsprechung sind sowohl im Einkommensteuerrecht als auch im Bewertungsgesetz Schulden als negative Wirtschaftsgüter anerkannt worden. Auch eine Schuld ist also nach der Rechtsprechung ein Wirtschaftsgut. Da aber, so argumentiert der BFH, die Wirtschaftsgüter einzeln zu bewerten sind, müssen auch die Wirtschaftsgüter "Schulden" einzeln bewertet werden. Dann aber muß auch der § 6 BewG Anwendung finden, da er für die Einzelbewertung Geltung hat.

Nach Auffassung Gübbels ist jedoch nach dem Wortlaut des § 66 Abs. 4 BewG nicht anzunehmen, daß auch die Schulden und Rückstellungen zu den Wirtschaftsgütern zu rechnen sind. Vielmehr habe der Gesetzgeber die Wirtschaftsgüter und die Schulden als etwas völlig Entgegengesetztes einander gegenübergestellt. Falkenroth²⁾ führt dazu aus, daß ein Wirtschaftsgut allein schon dem Gefühl und dem Sprachgebrauch nach nur ein Aktivum sein könne. Ebenso, wie es keine aktive Schuld geben könne, sei auch ein passives Gut ein nicht denkbarer Begriff. "Man kann nicht sagen, daß der erweiterte Begriff des passiven Wirtschaftsgutes bereits sehr klar entwickelt worden ist. Auch kann man nicht sagen, daß die Art, wie die Rechtsprechung den erweiterten Begriff bisher auf konkrete Tatbestände angewendet hat, ohne weiteres einleuchtet". Und Gnam³⁾ meint dazu: "Weder im Handelsrecht noch im Steuerrecht ist irgendwo die Rede von einem Passiven Wirtschaftsgut... Wenn weiterhin (im BFH-Urteil vom 19. 7. 1955, BStBl. 1955 III, Seite 266) darauf hingewiesen wird, daß der Begriff des passiven Wirtschaftsgutes besonders schwierig sei, so kann man dem nur beipflichten. Das HGB stellt die Vermögensgegenstände klar und deutlich den Schulden gegenüber; es kennt ebenso wenig wie die Praxis, oder um mit dem BFH zu sprechen, wie die Verkehrsauffassung, ein passives Wirtschaftsgut. Es gibt in der Praxis höchstens Passivposten; nirgends besteht eine Notwendigkeit, die schon bestehenden schwierigen Begriffe des Bilanzrechts um den des passiven Wirtschaftsgutes zu erweitern". Und Gübbels⁴⁾ führt dazu aus: "Wenn der Gesetzgeber schon im § 66 BewG ausdrücklich und keineswegs ohne Grund bei der Bewertung des Betriebs-

1) RWP 14 Steuer-R., Steuer-Bilanz, Einzelfragen 21, Passives Wirtschaftsgut.

2) Falkenroth, RWP 14, Steuer-R., Steuer-Bilanz, Einzelfragen 21, Passives Wirtschaftsgut.

3) Gnam, StuW 1956, Spalte 252.

4) Gübbels, a.a.O., Seite 38.

vermögens sehr genau unterscheidet zwischen den einzelnen Wirtschaftsgütern (Einzelbewertung) auf der einen und den Schulden und Rücklagen (Gesamtbewertung) auf der anderen Seite, so ist es m. E. nicht vertretbar, die Schulden und Rücklagen durch die erwähnte, in sich widerspruchsvolle Begriffsbezeichnung "passives Wirtschaftsgut" den Wirtschaftsgütern, d. h. den Aktivwerten zuzurechnen".

Es ist Gübbels jedoch zuzugeben, daß durch die Begriffsbestimmung "negatives Wirtschaftsgut" allein die Einzelbewertung der Schulden nicht erreicht werden könnte, wenn seine Sonstigen Ausführungen zuträfen. Ferner ist zuzugeben, daß eine Unterordnung des Begriffs der Schulden unter den Begriff des Wirtschaftsguts aus dem § 66 BewG nicht zu entnehmen ist. Der Begriff des negativen Wirtschaftsgutes ist vielmehr von der Rechtsprechung ohne Zweifel aus dem Einkommensteuerrecht in das Bewertungsrecht übernommen worden. In dem § 6 Abs. I Ziff. 3 EStG sind die Verbindlichkeiten dem Begriff des Wirtschaftsgutes untergeordnet. Man könnte daher den Standpunkt vertreten, daß nach dem Prinzip der Einheit der Rechtsordnung der Begriff des passiven Wirtschaftsgutes auch für das Bewertungsgesetz Anwendung finden kann. Jedenfalls ist festzustellen, daß gegen diesen Begriff gerade dann Sturm gelaufen wird, wenn dadurch ein Nachteil in Kauf genommen werden muß, daß er aber angenommen und sogar damit argumentiert wird, wenn ein Vorteil erreicht werden kann. So hat m. W. niemand etwas gegen die Bewertung der Betriebsschulden mit dem Teilwert anzuführen, obschon § 12 BewG auch nur davon spricht, daß Wirtschaftsgüter, die zum Betriebsvermögens gehören, mit dem Teilwert anzusetzen sind.

Es ist jedoch für die Frage, ob Betriebsschulden einzeln oder insgesamt zu bewerten sind, unmaßgeblich, ob Betriebsschulden begrifflich den Wirtschaftsgütern zuzurechnen sind oder nicht. Der Fehler, den Gübbels macht, liegt vielmehr darin, daß er die in § 2 BewG vorgeschriebene Gesamtbewertung auf die Betriebsschulden anwendet, obschon die Betriebsschulden, für sich allein betrachtet, keine wirtschaftliche Einheit oder Untereinheit bilden. Nur eine wirtschaftliche Einheit oder Untereinheit kann jedoch nach dem Wortlaut des § 2 BewG Anspruch auf Gesamtbewertung erheben.

Und einen zweiten Fehler macht Gübbels bei seinem Feldzug für die Gesamtbewertung der Betriebsschulden. Er verrät dem Leser nicht, was er unter dem Begriff

der Gesamtbewertung verstanden wissen will. Da der Ausdruck in verschiedenem Sinne gebraucht wird, wäre eine genaue Definition unerlässlich gewesen. Dem genauen Wortlaut nach kann darunter nur eine Bewertung sämtlicher Betriebs-schulden im Ganzen verstanden werden. Sollte Gübbels das gemeint haben, so ist die Frage berechtigt, wie er sich eine solche Bewertung denn überhaupt vorstellt und wie er zu dieser "Gesamtschuld" ohne Einzelwürdigung und -wertung gelangen will. Es ist bereits unzulässig, wenn Waren verschiedener Art und mit unterschiedlichen Anschaffungspreisen mit einem Gesamtwert ohne nähere Gliederung erfaßt werden. Das gleiche muß auch für die Schulden gelten. Man kann Pensionszusagen an 120 Arbeitnehmer nicht insgesamt bewerten. Es würde sich dabei lediglich um eine willkürliche und folglich unzulässige Schätzung handeln. Eine Gesamtbewertung in diesem Sinne ist deshalb abzulehnen.

Gesamtbewertung kann aber auch noch anders verstanden werden. Bei Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter oder Schulden sind die gesamten Umstände, die den Wert beeinflussen, zu berücksichtigen. Vogt ¹⁾ führt dazu aus: "Eine Gesamtbewertung muß nicht immer auf die Abrundung des Bilanzbildes abgestellt sein; sie kann auch durch die Rücksicht auf die Gesamtheit der Bewertungsregeln diktiert sein."

Was unter dem Begriff "Gesamtbewertung" in diesem Sinne verstanden werden soll, wird von Vogt dadurch treffend ausgedrückt, daß er ihn negativ faßt. "Kein Grund darf isoliert betrachtet werden und aus dem Zusammenhang herausgerissen werden. Keine Bewertungsregel darf so schematisch und isoliert gehandhabt werden, daß andere wichtige Regeln verletzt werden. Isolierte Begründungen sind fehlerhaft". ¹⁾

Eine Gesamtbewertung in diesem Sinne (Einzelbewertung unter Berücksichtigung des Ganzen) ist aber auch im Bewertungsgesetz für das Betriebsvermögen durchaus anzuwenden, schon allein aus dem Grunde, weil die Wirtschaftsgüter, die zum Betriebsvermögen gehören, mit dem Teilwert zu bewerten sind. Der Teilwert aber ist der Wert, den ein Erwerber dem einzelnen Wirtschaftsgut im Rahmen des Gesamtkaufpreises zulegen würde. Die Schulden sind also im einzelnen, aber unter Berücksichtigung des Ganzen anzusetzen.

1) Vogt, BB 1959, Seite 1223.

Vogt, a.a.O., Seite 1224.

Hat also Gübbels den Begriff der Gesamtbewertung in diesem Sinne gebraucht, so läuft seine Argumentation wieder darauf hinaus, über den Begriff des Teilwertes den Ansatz aufschiebend bedingter Lasten zu erreichen. Es wurde im vorigen Abschnitt jedoch bereits klargestellt, daß der Teilwert als reine Bewertungsvorschrift aber nicht Vorschriften über den Ansatz aus den Angeln heben kann. Und damit ist die Frage berechtigt: Warum überhaupt dieser ganze Streit über die Einzel- oder Gesamtbewertung, warum dieser Streit über die Auslegung des § 66 und über die Bewertung der Schulden? § 66 BewG als Bewertungsvorschrift, die Auskunft gibt über die Höhe der anzusetzenden Wirtschaftsgüter, kann keine Antwort darauf geben, welche Schulden und Lasten anzusetzen sind. Die Frage des Bestandes vielmehr wird durch den § 62 BewG in Verbindung mit § 63 BewG geregelt.

III. Die Auslegung der §§ 62 und 63 BewG

1. Auslegung der §§ 62 und 63 BewG durch die Rechtsprechung und in der Literatur

Auf die Frage, welche Schulden am **Bewertungsstichtag** bei der **Einheitsbewertung** des Betriebsvermögens anzusetzen sind, geben die § 62 und 63 BewG als spezielle Vorschriften des II. Teils des Bewertungsgesetzes Auskunft. Gemäß § 62 BewG sind diejenigen Schulden vom Rohvermögen abzuziehen, die mit der Gesamtheit oder einzelnen Teilen des gewerblichen Betriebs in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. § 63 BewG bestimmt, daß sowohl für die Frage des Bestandes als auch für die Frage der Bewertung die Verhältnisse am Stichtag maßgebend sind.

Rechtsprechung und Literatur entnehmen aus dem Wortlaut dieser beiden Paragraphen, daß zwei Voraussetzungen für den Abzug von Schulden bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens erfüllt sein müssen.

1. Die Betriebsschuld muß im Feststellungszeitpunkt bestehen.
2. Es muß ein wirtschaftlicher Zusammenhang bestehen zwischen der am Stichtag bestehenden Schuld und dem zum Ansatz gelangten Betriebsvermögen.

Da es jedoch Fälle gibt, in denen der Eintritt des Verlustes von Vermögen am Stichtag in der Schwebe ist,¹⁾ so reichen nach Ansicht der Rechtsprechung und der herrschenden Literaturmeinung die Vorschriften, die sich gemäß § 62 und § 63 über den Abzug der Betriebsschulden ergeben, nicht aus und es müssen die Vorschriften aus dem allgemeinen Teil zur Beurteilung mit herangezogen werden. Gemäß § 6 BewG dürfen aufschiebend bedingte Lasten nicht zum Ansatz kommen. Da im Besonderen Teil über die Behandlung aufschiebend bedingter Lasten keine Vorschriften enthalten sind, ist daher der § 6 auch bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens anzuwenden.

Bei dieser Auslegung wird das Hauptgewicht auf die Vorschrift des § 63 BewG gelegt und gefolgert, daß nur solche Schulden angesetzt werden dürfen, die auch bürgerlich-rechtlich am Bewertungsstichtag bestanden haben. Die Vorschrift des § 62 BewG dagegen wird lediglich dazu verwendet, um eine genaue

1) Siehe Gürsching-Stenger, a.a.O., § 62, Seite 3.

Abgrenzung der gesamten bestehenden Schulden eines Steuerpflichtigen in Betriebsschulden und in die Sonstigen Schulden zu erreichen. Der Steuerpflichtige darf die Schulden, die mit der Gesamtheit oder einzelnen Teilen des gewerblichen Betriebs in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, beim Betriebsvermögen ansetzen. Die Sonstigen Schulden sind dann beim Gesamtvermögen zu berücksichtigen.

Bei einer solchen Auslegung des § 62 BewG ist wie dargelegt wurde, ein Abzug aufschiebend bedingter Lasten bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens nicht möglich. Die Auffassungen in der Literatur, daß durch den Teilwertbegriff und durch die Gesamtbewertung der Schulden der Abzug ermöglicht werden könnte sind zu Recht von der Rechtsprechung zurückgewiesen worden, da von falschen Voraussetzungen ausgegangen wird. Daher dürfte bei der Überbetonung des § 63 BewG gegenüber dem § 62 BewG die Erfüllung der Forderung nach neuen gesetzlichen Vorschriften die einzige Möglichkeit sein, die zur Zeit wenig erfreulichen Verhältnisse der Pensionsanwartschaften dürfen nicht, 100 Anwartschaften dürfen berücksichtigt werden, zukünftige Bergschäden dürfen vor Geltendmachung des Schadens zu erwartende Gewährleistungsverpflichtungen aus mangelhafter Lieferung in der Regel erst mit Geltendmachung des Schadens angesetzt werden) abzuändern und eine gerechtere Lösung zu finden.

Unserer Auffassung nach kann die Auslegung des Gesetzes durch die Rechtsprechung jedoch nicht den Anspruch erheben, die einzige mögliche Auslegung überhaupt zu sein. Die Überbetonung des § 63 gegenüber der Vorschrift des § 62 ist unseres Erachtens nicht gerechtfertigt. § 63 BewG besagt doch nicht mehr und nicht weniger, als daß sowohl für die Frage des Bestandes (für die Aktiven im § 54 BewG, für die Schulden im § 62 BewG behandelt) als auch für die Frage der Bewertung (§ 66 BewG) die Verhältnisse am Stichtag maßgebend sind, ist also doch lediglich eine an sich selbstverständliche Ergänzung der §§ 54, 62 und 66 BewG, wie ja auch für die Ertragsteuerbilanz als selbstverständlich vorausgesetzt wird, daß die Verhältnisse am Stichtag maßgebend sind. Daß nicht der § 63, sonder vielmehr der § 62 BewG dafür maßgebend ist, welche Schulden anzusetzen sind, geht auch schon daraus hervor, daß im § 66 BewG bei der Vorschrift, daß die Schulden vom Rohvermögen abzusetzen sind, auf den § 62 und nicht auf den § 63 BewG verwiesen wird. Gemäß § 62 BewG sind aber alle die Schulden anzusetzen, die mit der Gesamtheit oder einzelnen Teilen des ge-

werblichen Betriebs in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, unter Berücksichtigung der Vorschrift des § 63 demnach alle die Schulden, die am Bewertungsstichtag mit der Gesamtheit oder einzelnen Teilen des gewerblichen Betriebs in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

2. Auslegung der Vorschrift des § 62 BewG unter betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten

§ 62 BewG gibt sowohl Auskunft darüber, welche Voraussetzungen für den Abzug einer Schuld erfüllt sein müssen (die Schuld muß am Bewertungsstichtag mit der Gesamtheit oder einzelnen Teilen des gewerblichen Betriebs in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen), als auch Auskunft auf die Frage, was unter dem Begriff der Schuld zu verstehen ist.¹⁾ Es würde dem § 62 unserer Auffassung nach nicht gerecht, wollte man nur solche Schulden zum Abzug zulassen, die auch bürgerlich-rechtlich als Schulden zu bezeichnen sind. Vielmehr sind sämtliche Lasten, sofern sie der Vorschrift des § 62 BewG über den wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Gesamtheit oder einzelnen Teilen des gewerblichen Betriebs genügen, in den Begriff der Betriebsschuld eingeschlossen. Krekeler²⁾ definiert den Begriff der Schuld gemäß § 62 BewG wie folgt:

"Eine Betriebsschuld ist somit jede Verbindlichkeit, die durch den Betrieb veranlaßt ist und insbesondere zur Anschaffung, Herstellung, Verbesserung von Wirtschaftsgütern gedient hat, die zum Betriebsvermögen gehören".

Gürsching-Stenger³⁾ führen aus:

"Betriebsschulden sind Geldschulden und Lasten, die eine geldwerte Verpflichtung zu Sachleistungen darstellen".

Der Begriff der Last ist also in den Begriff der Betriebsschuld mit eingeschlossen, sofern die Voraussetzung des wirtschaftlichen Zusammenhangs erfüllt ist. Das geht auch schon daraus hervor, daß auflösend bedingte Lasten bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens als Betriebsschuld angesetzt werden dürfen. Der Begriff der Last wird von Krekeler⁴⁾ wie folgt definiert:

"Unter Lasten sind alle Verpflichtungen zu Leistungen, welcher Art sie auch seien, zu verstehen".

1) Entscheidendes Kriterium dafür ist u.E. der "wirtschaftliche Zusammenhang".

2) Krekeler, a.a.O., Seite 442.

3) Gürsching-Stenger, a.a.O., § 62 BewG, Seite 3.

4) Krekeler, a.a.O., Seite 583.

Auch der BFH hat in seinem Bergschädenurteil ¹⁾ festgestellt, daß die Ansprüche bürgerlich-rechtlich am Stichtag zwar noch nicht entstanden seien, daß jedoch der Begriff der Schuld in den §§ 62 und 66 BewG nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu verstehen sei.

Ein Pensionsversprechen aber, das ein Unternehmer seinem Belegschaftsmitgliedern gibt, mögen es auch nur fünf oder zehn Arbeitnehmer sein und mag die einzelne Anwartschaft bürgerlich-rechtlich als aufschiebend oder auflösend bedingtes Rechtsverhältnis angesehen werden, ist doch eine Verpflichtung zu einer Leistung, ist damit nach der oben angeführten Definition von Krekeler eine Last und somit auch gemäß Gürsching-Stenger in den Begriff der Schuld nach § 62 BewG mit eingeschlossen. Zu beweisen bliebe demnach lediglich, daß es sich bei einem solchen Pensionsversprechen auch tatsächlich um eine echte Verpflichtung zu einer Leistung handelt. Daß dieses zutrifft hat jedoch der BFH in seinem Urteil vom 4.2.1958 ²⁾ klar zum Ausdruck gebracht. Der BFH hat in diesem Urteil bezüglich der Behandlung des Ausgleichsanspruchs der Handelsvertreter ausgeführt, daß die Anwartschaft des Handelsvertreters keiner konkreten Schuldverpflichtung auf Seiten des Geschäftsherrn entspreche und daher auch nicht mit der Belastung, die einem Unternehmer aus einer Pensionszusage an seine Arbeitnehmer entstehe, zu vergleichen sei. Denn hier liege eine echte Schuldverpflichtung des Unternehmers vor.

Bei Beantwortung der Frage, ob eine solche Verpflichtung zu einer Leistung (=Last) am Stichtag anzusetzen ist oder nicht, ist nur vorher die Frage zu klären, ob diese Last am Stichtag mit der Gesamtheit oder einzelnen Teilen des gewerblichen Betriebs in wirtschaftlichem Zusammennang steht. Ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Gesamtheit oder einzelnen Teilen des gewerblichen Betriebs und der Pensionslast ist jedoch zweifelsfrei gegeben.

Beispiel: Ein Unternehmer hat seiner Gesamtbelegschaft (90 Arbeitnehmer) Pensionszusagen gegeben. Aus den Steuereinsparungen der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer und aus den Gewinnanteilen, die auf die Pensionszusage zurückzuführen sind, wird ein besonderes Bankkonto angelegt oder werden Wertpapiere gekauft, die nur dazu dienen, den auf das Unternehmen zukommenden Belastungen aus der Pensionszusage gewachsen zu sein. In der Vermögensaufstellung müßten diese Aktivposten (Bankkonto und Wertpapiere) mit auf-

1) BFH III 43/50; a.a.O., § 6, R.3.

2) BFH I326/56; BStBl. III 1958, Seite 110.

geführt werden; es ist deshalb nicht einzusehen, warum die gegenüberstehende Belastung des Unternehmens nicht berücksichtigt werden soll.

In diesem Beispiel wird es ganz deutlich, daß die Pensionsverpflichtung in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einzelnen Teilen des Gewerbebetriebes steht und folglich angesetzt werden muß, weil sich sonst ein völlig falsches Vermögensbild ergeben würde. Nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen kann sich ein Unternehmer, der ein Pensionsversprechen an seine Belegschaft gegeben hat, nicht darauf verlassen, dieses Versprechen später einmal aus dem laufenden Ertrag einzulösen, vielmehr muß er im Ertrag eines jeden Betriebsjahres einen Teil der einmal aus diesem Versprechen entstehenden Kosten als Aufwand einkalkulieren, ein Ertragsanteil also, der sich laufend von Jahr zu Jahr (abgesehen von den Steuereinsparungen) im Betriebsvermögen niederschlägt und deshalb auch als besonderer Ausgleichsposten zu berücksichtigen ist.

Es dürfte aber wohl kaum bestritten werden, daß ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Gesamtheit oder einzelnen Teilen des gewerblichen Betriebs und einem Pensionsversprechen an die Belegschaft besteht. Wollte man diesen wirtschaftlichen Zusammenhang leugnen, so wäre auch keine Möglichkeit gegeben, eine Pensionslast von über 100 einzelnen Verpflichtungen in Ansatz zu bringen. Daß jedoch dieser wirtschaftliche Zusammenhang bei 90 Pensionsanwartschaften plötzlich nicht mehr vorhanden sein sollte, ist wohl nicht denkbar und wird wohl auch nicht ernsthaft behauptet werden.

Gemäß § 62 BewG ist daher eine Pensionszusage am Stichtag anzusetzen, weil es sich um eine echte Schuldverpflichtung handelt und am Stichtag ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit der Gesamtheit oder einzelnen Teilen des gewerblichen Betriebs besteht.

Zur Beantwortung der Frage, welcher Wert der anzusetzenden Pensionszusage zu geben ist, ist nun erst § 66 BewG heranzuziehen. Es ist jedoch jetzt nicht mehr möglich, nur wegen der Einzelbewertung von Schulden den Schluß zu ziehen, daß ein Ansatz überhaupt nicht in Frage kommt. Welche Schulden anzusetzen sind, das bestimmt einzig und allein § 62 BewG, § 66 BewG gibt lediglich Auskunft über die Höhe des Ansatzes. Nach allgemeiner Auffassung sind auch die Schulden mit dem Teilwert bzw. mit dem Nennwert zu bewerten. Der Begriff des Teilwerts und die Erkenntnisse der Versicherungsmathematik würden

eine Bewertung ermöglichen, wie sie genauer auch für die sonstigen Wertansätze einer Bilanz nicht durchgeführt werden könnte.

Ebenso wie die Pensionsanwartschaften könnten bei einer solchen Auslegung des § 62 BewG auch sämtliche anderen Verpflichtungen, die jedoch immer ihre Grundlage in den Geschehnissen der abgelaufenen Zeit finden müssen, um der Vorschrift des wirtschaftlichen Zusammenhangs im Feststellungszeitpunkt zu genügen, am **Bewertungsstichtag angesetzt werden.**

Die Rechtsprechung konnte ihrer Auslegung der §§ 62 und 63 BewG nicht immer treu bleiben. So mußte sie bei zukünftigen Bergschäden und bei zahlreichen Pensionsanwartschaften den Ansatz eines Schuldpostens zulassen, weil eine andere Behandlung jedem vernünftigen Denken Hohn gesprochen hätte. Die Begründung, die die Rechtsprechung zu diesen Ausnahmen gegeben hat, können u. E. nicht restlos überzeugen und sind mit der Auslegung der §§ 62 und 63 BewG durch die Rechtsprechung nicht so recht zu vereinbaren. Als weiteres Beispiel sei hier nochmals auf das Urteil des RFH vom 30. 9. 1943 ¹⁾ hingewiesen. Eine Sandwäscherei hatte vom Preußischen Staat Gelände zur Errichtung der Betriebsanlagen gepachtet und hatte sich verpflichten müssen, diese Anlagen nach 27 Jahren wieder zu entfernen, falls kein neuer Pächter gefunden würde. Da jedoch nach Ablauf der 27 Jahre aller Wahrscheinlichkeit nach kein abbauwürdiger Quarzsand mehr vorhanden sein konnte, wäre die Nichtberücksichtigung dieser Last kaum zu rechtfertigen gewesen. Der RFH konnte sich damals nicht anders helfen, als die seiner Auffassung nach aufschiebend bedingte Last wegen der großen Wahrscheinlichkeit ihrer Entstehung als auflösend bedingt zu bezeichnen.

Nach der von uns vertretenen Auslegung der §§ 62 und 63 BewG würde dieser Fall wie folgt zu beurteilen sein: Da, wie im Urteil festgestellt, aus sachlichen Gründen der Eintritt eines Nachfolgepächters unwahrscheinlich war, war auch für den Erstpächter der Eintritt in die Bedingungen des Pachtvertrages nur dann lukrativ, wenn er in den 27 Jahren Pachtzeit neben einem angemessenen Gewinn auch die Kosten der Anlagenentfernung herauswirtschaften konnte. Der "wirtschaftliche Zusammenhang" der einzelnen Jahre mit der Schuld am Ende der Pachtzeit lag mithin darin, daß im Ertrag eines jeden Betriebsjahres ein Teil der bei

1) RFH III 48/43; a. a. O., Seite 35.

Beseitigung der Anlagen entstehenden Kosten als Aufwand einkalkuliert war, ein Ertragsanteil, der sich laufend im Betriebsvermögen (Gesamtheit oder einzelne Teile des gewerblichen Betriebs) niederschlug und daher als besonderer Ausgleichsposten in den Passiven gemäß § 62 BewG zu berücksichtigen war.

Eine solche Auslegung der §§ 62 und 63 BewG, die nicht von dem Wortlaut des Gesetzes abweicht, würde eine gerechte Lösung des Problems bedingter Lasten bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens ermöglichen. Bedingte Lasten wären demnach mit in den Begriff der Betriebsschuld einzubeziehen und könnten Berücksichtigung finden, wenn sie mit dem gewerblichen Betrieb oder einzelnen Teilen desselben, also mit den am Stichtag anzusetzenden Aktivposten, in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

IV. Die formal-statische Betrachtungsweise und die wirtschaftlich-dynamische Betrachtungsweise

Wie so oft bei Steuerstreitigkeiten stehen sich auch bei dem Problem um die bedingten Rechtsverhältnisse zwei Parteien gegenüber. Die eine Partei stellt formalrechtliche und statische Gedankengänge in den Vordergrund und möchte das Problem rein rechtlich behandeln und lösen, die andere Partei will auch bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens primär betriebswirtschaftliche Gedankengänge angewandt wissen. Hier ist vor allem O. Veiel¹⁾ zu nennen, der Anfang 1940 einen wahren Feldzug gegen die seiner Meinung nach im Steuerrecht überholten bürgerlich-rechtlichen Begriffe eröffnete.

Unserer Auffassung nach hat das Problem der bedingten Rechtsverhältnisse offenbart, daß eine formale Betrachtung nicht mehr genügen kann, um Einheitlichkeit, Gleichmäßigkeit und Einfachheit der Besteuerung zu gewährleisten. Insofern hat das Problem sogar Verfassungsrang nach dem Gleichheitsprinzip und dem Grundrecht der Sicherheit der Rechtsanwendung.

1. Die formal-statische Betrachtungsweise

Die Rechtsprechung hat die Berücksichtigung betriebswirtschaftlicher und dynamischer Gedankengänge bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens bisher abgelehnt. Sehen wir jetzt einmal von den oben gemachten Einschränkungen hinsichtlich der Auslegung der §§ 62 und 63 BewG ab, so gibt es formal-rechtlich nur zwei Probleme zu lösen. Man hat zu untersuchen, ob bei einem Rechtsverhältnis eine Bedingung bürgerlich-rechtlich vorliegt, man muß ferner untersuchen, ob es sich um eine aufschiebende oder auflösende Bedingung handelt.

a) Wann liegt bürgerlich-rechtlich eine Bedingung vor?

Wird ein Vertrag geschlossen, in dem die beiden Parteien expressis verbis festlegen, daß durch übereinstimmenden Willen beider Partner der Vertrag später geändert oder aufgehoben werden kann, so kann man in einem solchen Fall selbstverständlich nicht von einem bedingten Rechtsverhältnis sprechen, denn die Möglichkeit der Vertragsänderung mit Zustimmung beider Parteien ist eine der wichtigsten Bestimmungen im BGB. Jeder Vertrag kann später einmal verändert werden, deshalb kann man nicht von bedingten Verträgen sprechen.

1) Veiel, Stuw 1941, Spalte 1ff.

Nun gibt es Verträge, in denen ein Partner eine Verpflichtung für den Fall übernimmt, daß sich die Vertragspartner nicht später noch andersgehend einigen. Nehmen wir an, ein Pächter verpflichtet sich, den gepachteten Betrieb nach Ablauf von 20 Jahren zu entfernen, falls nicht vorher eine anderslautende Vereinbarung getroffen wird. Selbst wenn die Wahrscheinlichkeit sehr groß ist, daß die Parteien den Vertrag später ändern werden, kann in einem solchen Fall von einer Bedingung nicht gesprochen werden, denn die Vertragspartner hätten die Möglichkeit der späteren Vertragsänderung gar nicht zu erwähnen brauchen. Als Ergebnis bleibt festzuhalten, daß eine im Vertrag übernommene Verpflichtung nicht deshalb bedingt ist, weil es möglich oder auch wahrscheinlich ist, daß der Vertrag später geändert wird. Eine Bedingung kann folglich nur dann angenommen werden, wenn ihr Eintritt dem Willen der Vertragspartner nicht unterliegt.

b) Abgrenzung von aufschiebender und auflösender Bedingung

Die Rechtsprechung hat -wie im ersten Abschnitt, III/2 b bereits ausgeführt- die Frage, ob es sich um eine aufschiebende oder auflösende Bedingung handelt, von der Wahrscheinlichkeit des Eintritts der Bedingung abhängig gemacht. Andererseits hat sie die Berücksichtigung von aufschiebend bedingten Rechtsverhältnissen mit dem Argument abgelehnt, daß eine Wahrscheinlichkeitsberechnung vermieden werden müsse. Eine solche Behandlung, die sich in sich widerspricht, ist nach formal-rechtlichen Gesichtspunkten abzulehnen. Will man formal-rechtlich eine genaue Abgrenzung zwischen den beiden Rechtstatbeständen erreichen, so muß zunächst einmal der Vertragstext zur Beurteilung herangezogen werden. Dabei wird nun die Unterscheidung wichtig, ob die Wirksamkeit des Vertrages von dem Eintritt oder aber dem Nichteintritt einer Bedingung abhängt. Boettcher¹⁾ weist darauf hin, daß, sei die Wirksamkeit des Vertrages von dem Nichteintritt eines Ereignisses abhängig, die vertraglichen Wirkungen bereits bei Vertragsschluß wirksam werden müßten. In einem solchen Fall sei es undenkbar, von einer aufschiebenden Bedingung zu sprechen. Wann sollte dann der Vertrag auch wirksam werden, wenn das Ereignis nicht eintrete? "Wenn eine Verpflichtung übernommen wird, die bestehen bleiben soll, wenn ein für möglich gehaltenes Ereignis nicht eintritt, also wenn sich nichts ereignet, so widerspricht es jeder vernünftigen Beurteilung als Willen der Vertragsschließenden zu unterstellen, daß eine Verpflichtung erst wirksam werden soll, wenn sich nichts ereignet, d.h. also, wenn

1) Boettcher, a.a.O., Spalte 411

die Zeit abgelaufen ist, in der sich etwas ereignen kann. Man kann wohl ganz allgemein sagen, daß eine Verpflichtung die von dem Nichteintritt eines Ereignisses abhängig ist, in aller Regel als auflösend bedingte Verpflichtung anzusehen ist. Die Verpflichtung soll ja gerade bestehen, wenn sich nichts ereignet; oder ins Positive übertragen: Die Verpflichtung soll wegfallen, wenn das Ereignis eintritt".¹⁾

Wird also ein Vertrag oder eine Verpflichtung von dem Nichteintritt eines Ereignisses abhängig gemacht, so handelt es sich um eine auflösende Bedingung. Die Wirkungen eines solchen Rechtsgeschäfts treten sofort ein. Sie werden aufgehoben, sobald die Bedingung eintritt.

Ist dagegen die Wirksamkeit des Vertrages von dem Eintritt einer Bedingung abhängig, so kann nur im Einzelfall entschieden werden, ob ein aufschiebend oder auflösend bedingtes Rechtsverhältnis vorliegt.

Eines aber dürfte einleuchten. Bei zwei Rechtstatbeständen, die in ihrem Rechtserfolg völlig gleich sind (ob man eine Pensionszusage als auflösend oder aufschiebend bedingt behandelt, der Rechtserfolg ist der gleiche), kann man vom Standpunkt der Vernunft und erst recht von wirtschaftlichem Standpunkt aus eine derart verschiedene Behandlung hinsichtlich der Besteuerung nicht anerkennen.

2. Die betriebswirtschaftlich-dynamische Betrachtungsweise

a) Die Auffassung des BFH

Die Urteile des RFH und des OFH, die betriebswirtschaftlich-dynamische Gedankengänge auch bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens berücksichtigen, sind oben unter Abschnitt 2, II behandelt worden. Die durchaus begrüßenswerten Gedankengänge des RFH sind vom BFH jedoch nicht übernommen worden. Nach Auffassung des BFH kann - durch die Wesensverschiedenheit des Einkommensteuerrechts und des Rechts der Einheitsbewertung bedingt - die Rechtsprechung bezüglich der bedingten Rechtsverhältnisse durch den Körperschaftssteuer Senat nicht auf das Gebiet der Einheitsbewertung übertragen werden. Bei der Einkommensbesteuerung stehe die richtige Aufwands- und Erfolgsrechnung im Vordergrund, bei der Einheitsbewertung komme es dagegen auf die Erfassung des Vermögenstandes auf einen bestimmten Zeitpunkt an. "Dem Wesen der Einkommensteuer entspricht daher die Betrachtung der im Fluß des Wirtschaftslebens befindlichen Unternehmen

1) Boettcher, a.a.O., Spalte 411

und die dynamische Bilanzauffassung, während dem Bewertungs- und Vermögensteuerrecht die statische Betrachtungsweise eigentümlich ist".¹⁾ Die Auffassung Veiels, der aus dem Teilwertgedanken die Notwendigkeit abgeleitet hatte, die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und die Regeln der Betriebswirtschaftslehre an Stelle der starren Bewertungsvorschriften heranzuziehen, wird vom BFH abgelehnt. "Denn sie (die Auffassung Veiels) geht für die Einheitsbewertung des Betriebsvermögens von dem für das Bewertungs- und Vermögensteuerrecht grundlegenden Gesichtspunkt der statischen Betrachtungsweise und des Stichtagprinzips ab und will an die Stelle dieser festen Grundlage eine gleitende Unterlage setzen".²⁾

b) Die Notwendigkeit betriebswirtschaftlicher Betrachtungsweise bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens

Gerade aus der Behandlung bedingter Lasten und Betriebsschulden durch die Rechtsprechung ist zu erkennen, daß eine formal-juristische Auslegung der Steuergesetze heute den Gegebenheiten der Wirtschaft nicht mehr gerecht werden kann. Die heute noch für das Bewertungsgesetz maßgebenden Grundregeln der AO sind 1919 geschaffen worden. Zu diesem Zeitpunkt war es dem Gesetzgeber noch gar nicht möglich, betriebswirtschaftlich zu denken, da die heute bestehenden Grundgedanken der Betriebswirtschaftslehre damals noch gar nicht erarbeitet oder zumindest dem Juristen noch nicht geläufig waren. Deshalb sind die Bewertungsregeln nach den heute durch wirtschaftliche Gesichtspunkte vielfach überholten Begriffen des bürgerlichen Rechts aufgebaut worden. Veiel führte dazu bereits 1940 aus: "Eine in mancher Hinsicht noch zu scharfe Zäsur teilt das Steuerrecht noch in zwei Teile: die Besteuerung nach dem Periodenerfolg einerseits und nach dem Stichtagvermögen andererseits. Man geht dabei von dem Gedanken aus, die Berechnung des Periodenergebnisses sei notgedrungen dynamisch, flüssig, beweglich, die des Stichtagvermögens müsse starr, statisch sein, oder die erste sei wirtschaftlich, die zweite bürgerlich-rechtlich-statisch ausgerichtet und diese könne daher auf die wirtschaftsrechtlichen Grundlagen über die Ermittlung des Periodenerfolgs keinerlei Rücksicht nehmen".³⁾

1) BFH-Urteil vom 26.7.1957, a.a.O., Seite 319

2) BFH-Urteil vom 26.7.1957, a.a.O., Seite 319

3) Veiel, a.a.O., Spalte 5/6

Nun soll hier nicht der Eindruck entstehen, als sollte jeder Unterschied zwischen Erfolgsbilanz und Vermögensaufstellung geleugnet werden. Die Unterschiede ergeben sich natürlich zu einem großen Teil aus dem Wesen der Erfolgsbilanz bzw. der Vermögensaufstellung. Zu einem großen Teil aber sind die Unterschiede auch auf überholte bürgerlich-rechtliche Begriffe und fiskalische Anschauungen zurückzuführen. Es leuchtet ein, daß nicht alle Bewertungsansätze in der Erfolgsbilanz und der Vermögensaufstellung übereinstimmen können, es ist jedoch nicht einzusehen, warum die Betrachtungsweise in den beiden Rechtsgebieten dermaßen verschieden sein muß, daß Posten, die in der Ertragsteuersbilanz angesetzt werden müssen, in der Vermögensaufstellung überhaupt nicht erscheinen dürfen. Erfolg schlägt sich nieder im Vermögen, insofern ist auch hier eine Wechselwirkung gegeben. Deshalb ist die Forderung nach einer einheitlichen Betrachtungsweise durchaus berechtigt.

Während nach der geltenden Rechtsprechung bedingte Rechtsverhältnisse gemäß der §§ 4ff BewG nach bürgerlich-rechtlichem Grundsätzen behandelt werden, tritt in einigen Urteilen des RFH¹⁾ und des BFH²⁾ diese juristische Betrachtungsweise gegenüber der dynamischen oder jedenfalls der wirtschaftlichen Betrachtung in den Hintergrund. Eine wirtschaftlich vernünftige Lösung kann aber nur dann erzielt werden, wenn eine feste, gemeinsame Grundlage vorhanden ist, auf der die Rechtsprechung aufbaut. Eine solche Grundlage kann aus der bisherigen Rechtsprechung des Bewertungssenats nicht herausgefunden werden. Infolge eines gewissen Schwankens zwischen rein statischen und dynamischen, formellen und materiellen Gesichtspunkten fehlt der Rechtsprechung die klare, einheitliche Linie der Zwangsläufigkeit, die als Voraussetzung der Sicherheit, Leichtigkeit und Gerechtigkeit der Besteuerung anzusehen ist. Diese einheitliche Linie kann nur dann gefunden werden, wenn die Ergebnisse der Betriebswirtschaftslehre bei den steuerrechtlichen Lösungen mit herangezogen werden. Freilich ist dabei zu bedenken, wie grundverschieden das von abstrakten Begriffen ausgehende juristische Denken gegenüber dem aus dem Impuls der Materie und seiner Gesetzmäßigkeit entspringenden betriebswirtschaftlichen Denken ist. Dennoch müßte versucht werden, eine Brücke zwischen dem betriebswirtschaftlichen und juristischen Denken zu schlagen, die allzu häufig, obwohl demselben Gegenstand zugewandt, isoliert nebeneinander hergehen.

1) Siehe oben unter Abschnitt 2, II.

2) Hier ist die Zulassung des Abzugs zukünftiger Bergschäden und Pensionsansparungen nach dem Gesetz der großen Zahl gemeint.

Wenn in der Überschrift zu diesen Ausführungen von der Notwendigkeit betriebswirtschaftlicher Betrachtungsweise auch bei der Einheitsbewertung des **Betriebsvermögens** gesprochen wird, so soll damit keinesfalls diejenige Betrachtungsweise auch für die Vermögensaufstellung propagiert werden, die der **dynamischen** Bilanzauffassung zugrunde liegt. Diese dynamische Betrachtung ist nur insoweit sinnvoll, als der Erfolg eines bestimmten Zeitabschnitts ermittelt werden soll, nicht jedoch insoweit, als es um den Ausweis von Vermögen an einem bestimmten Stichtag geht. Die dynamische Bilanz enthält im wesentlichen eine nach den einzelnen Jahren ausgerichtete Abgrenzungsfunktion, um die Bewegungen in den einzelnen Jahren nach Aufwand und Ertrag richtig zu fassen.

Bei der Vermögensaufstellung kommt es dagegen auf den einfachen vermögensmäßigen Kausalfaktor an, daß z.B. bei gegebenen Pensionsversprechen die Leistungen der Arbeitnehmer dem Unternehmen positive Wirtschaftsgüter eingebracht haben, die als solche auch in der Bewertung erfaßt werden, demgegenüber die entsprechenden Schulden noch nicht voll erfaßt sind. Diese Betrachtungsweise hat also weniger mit der dynamischen Bilanz, sondern mehr mit der kausalen Betrachtungsweise im Wirtschaftsleben zu tun. Eine solche Betrachtungsweise würde sich durchaus aus dem § 62 BewG herleiten lassen und auch mit § 63 BewG nicht im Widerspruch stehen, wie oben unter III. dargelegt worden ist. Eine solche "betriebswirtschaftlich-kausale Betrachtungsweise" wäre demnach erforderlich, um auch für die Einheitsbewertung des Betriebsvermögens eine Grundlage zu schaffen, die den wirtschaftlichen Gegebenheiten Rechnung trägt und Einheitlichkeit, Leichtigkeit und Gerechtigkeit der Besteuerung gewährleistet.

V. Die Auslegung von Gesetzen unter verfassungsrechtlicher Sicht.

Bei der augenblicklichen Rechtslage bezüglich der Behandlung bedingter Lasten bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens kann man wohl kaum behaupten, daß die Steuergerechtigkeit gewahrt ist. Wenn eine kleine GmbH allen 99 Mitarbeitern hohe Pensionszusagen gemacht hat, weil es sich um Facharbeiter handelt, die unbedingt gehalten werden sollen, so darf sie diese Belastung vermögensmäßig nicht zum Ausdruck bringen, während eine AG, die 100 Arbeitern kleinere Pensionsversprechen gegeben hat, diese Belastung berücksichtigen darf. Von Steuergerechtigkeit läßt sich in diesem Zusammenhang nicht sprechen und die Auslegung des BFH dürfte daher wohl kaum mit dem Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG zu vereinbaren sein.

Wenn auf diesen Vorwurf hin geantwortet wird, daß nicht dem BFH sondern dem Gesetzgeber die Schuld daran zu geben sei, so trifft das u. E. nicht zu. Denn die Vorschriften der §§ 62 und 63 BewG ermöglichen ohne weiteres eine Auslegung, die mit der Verfassung nicht in Widerspruch steht (betriebswirtschaftlich-kausale Auslegung der §§ 62 und 63 BewG).

Schlußbetrachtungen

Das Problem der bedingten Lasten wartet auch heute noch auf eine befriedigende Lösung. Literaturmeinung und Rechtsprechung gehen verschiedene Wege und wenn sie sich hier und da einmal berühren, wie das beim Abzug der Pensionsanwartschaften nach dem Gesetz der großen Zahl der Fall gewesen ist, so kann man sich des Gefühls nicht erwehren, daß ein unumgänglicher Kompromiß geschlossen worden ist, um der Vernunft zum Siege zu verhelfen, ein Kompromiß freilich, der das Gesamtproblem umgeht und sich mit der großen Linie der Rechtsprechung gar nicht so recht vertragen will.

Der BFH hat sowohl bei der Behandlung des Abzugs künftiger Bergschädenverpflichtungen als auch bei zahlreichen, mindestens 100 Pensionsanwartschaften die wirtschaftliche Betrachtungsweise in den Vordergrund gestellt und damit die strenge formal-statische Betrachtung und das strenge Stichtagprinzip jedenfalls im Endergebnis ausgeschaltet. Eine Rückkehr zu dieser strengen formal-statischen Auslegung aber wäre nur dann möglich, wenn man die gesamte Rechtsentwicklung auf den Kopf stellen würde. Ein Abzug von zahlreichen, mindestens 100 Pensionsanwartschaften und zukünftigen Verpflichtungen aus Bergschäden wäre in diesem Fall nicht mehr möglich. Da aber auch die betriebswirtschaftlich-dynamische Bilanztheorie als nicht wesensgemäß für das Bewertungsrecht anzusehen ist, könnte eventuell die hier als betriebswirtschaftlich-kausale Betrachtung bezeichnete Auslegung der §§ 62 und 63 BewG zu einer neuen und festen Grundlage für die Einheitsbewertung des Betriebsvermögens werden. Anderenfalls würden unbedingt neue gesetzliche Vorschriften angebracht sein.

A N H A N G

Abkürzungen

AO	Abgabenordnung
BB	Zeitschrift "Betriebsberater"
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BewG	Bewertungsgesetz
BStBl	Zeitschrift "Bundessteuerblatt"
BFH	Bundesfinanzhof
DB	Zeitschrift "Der Betrieb"
DStZ	Zeitschrift "Deutsche Steuerzeitung"
EFG	Zeitschrift "Entscheidungen der Finanzgerichte"
FR	Zeitschrift "Finanz-Rundschau"
OFH	Oberster Finanzhof
RBewG	Reichsbewertungsgesetz
RStBl	Reichssteuerblatt
RWP	Sammelwerk "Rechts- und Wirtschaftspraxis"
StRK	Sammelwerk "Steuerrechtsprechung in Karteiform"
StuW	Zeitschrift "Steuer und Wirtschaft"
VStR	Vermögensteuer-Richtlinien
W Pg	Zeitschrift "Die Wirtschaftsprüfung"

Literaturverzeichnis

- Binder, O.: "Pensionsverpflichtungen im Steuerrecht", München 1950.
- Blümich-Falk: "Kommentar zum Einkommensteuergesetz", 8. Auflage, Band 1, Berlin/Frankfurt a.M., 1959.
- Boettcher, C.: "Pensionsverpflichtungen und Einheitsbewertung", StuW 1949, Spalte 471.
- "Bedingte Lasten bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens", StuW 1950, Spalte 401.
- Dornemann: in FR 1950, Seite 65
- Ellinger: "Gedanken zur Einheitsbewertung und ihre Durchführung", StuW 1947, Spalte 145.
- Falkenroth, G.: "Zum erweiterten Begriff des passiven Wirtschaftsgutes", RWP 14, Steuer-R. (D).
- Friedländer, K.: "Schulden bei der Einheitsbewertung von Betriebsvermögen", StuW 1952, Spalte 409.
- Gnam, A.: "Ist die Steuerbilanz eine dynamische Bilanz?", StuW 1956, Spalte 243.
- Gödde: "Handels- und Steuerbilanz, eine Grundlegung zur Bilanzvereinheitlichung", StuW 1948, Spalte 299.
- Gothe, H.: "Aufwand und Ertrag als korrelierte Komponente des Gewinns", DStZ 1932, Seite 520.
- Gübbels, B.: "Zur Frage der Einzel- und Gesamtbewertung bei der Einheitswertfeststellung des Betriebsvermögens", FR 1958, Seite 35.
- "Abzugsfähigkeit bedingter Lasten bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens", DB 1951, Seite 222.
- Gürsching: "Abzugsfähigkeit bedingter Lasten bei der Einheitsbewertung". DB 1951, Seite 435.
- Gürsching-Stenger: "Kommentar zum Bewertungsgesetz und Vermögensteuergesetz", Verlag Dr. O. Schmidt KG Köln.
- Haider-Engel-Dürschke: "Bewertungsgesetz-Kommentar".
- Heißmann, E.: "Einzelfragen zur Berücksichtigung von Ruhegeldanwartschaften bei der Einheitsbewertung", EB 1956, Seite 460.
- "Ruhegeldanwartschaften in der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens", WPg 1957, Seite 569.

- Helpenstein: "Wirtschaftliche und steuerliche Erfolgsbilanz", Berlin 1932, Carl Heymanns Verlag.
- Henze, M.: "Pensionsanwartschaften bei der Einheitsbewertung von Betriebsvermögen", BB 1956, Seite 991.
"Pensionsanwartschaften als wirtschaftliche Last", DStZ 1956, Seite 76.
- Heubeck, G.: "Rentenreform und betriebliche Altersversorgung", BB 1956, Seite 1041.
"Pensionsanwartschaften in der Einheitsbewertung", DB 1957, Seite 928.
"Einzelpensionsverpflichtung als wirtschaftliche Last und das Gesetz der großen Zahl", BB 1958, Seite 805.
- Hörig, E.: "Bewertung laufender Pensionsverpflichtungen bei der Feststellung des Einheitswertes des gewerblichen Betriebes", DStZ 1956, Seite 359.
- Klinger, R.: "Zur Berechnung des Ausgleichsanspruchs der Handelsvertreter", DB 1957, Seite 925.
- Krekeler: "Bewertungsgesetz-Kommentar", Franz Vahlen GmbH, 1958, 6. Auflage.
- Kunze, O.: "Pensionsanwartschaften bei der Einheitsbewertung", DStZ 1954, Seite 169.
- Littmann, E.: "Einkommensteuer-Recht-Kommentar", 5. Auflage, Anmerkung 283 zu §§ 4/5.
- Maaßen: "Der Abzug von Schulden bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens", FR 1958, Seite 125.
"Rückstellungen für Pensionsanwartschaften in bewertungsrechtlicher Sicht", FR 1958, Seite 202.
- Merkel, H.: "Der Ausgleichsanspruch der Handelsvertreter", BB 1956, Seite 420.
- Müller, H.: "Gemeiner Wert und Teilwert", Steuerberater-Jahrbuch 57/58, Seite 355.
- Pröhl-Thüsen: "Die versicherungsmathematischen Rückstellungen im Steuerrecht", Karlsruhe 1954, Verlag Versicherungswirtschaft.
- Risse, H.: "Zur Rückstellung für Ausgleichszahlungen an Handelsvertreter", DB 1955, Seite 461.
"Rückstellungen für Ausgleichszahlungen an Handelsvertreter", DB 1956, Seite 311.
"Zur Bildung von Rückstellungen für Ausgleichsansprüche der Handelsvertreter", BB 1957, Seite 920; BB 1956, Seite 1135.

- Risse, H.: "Zum Ausgleichsanspruch der Handelsvertreter", BB 1957, Seite 669.
- Schandalik: "Zur steuerlichen Beurteilung der Ausgleichsansprüche der Handelsvertreter", BB 1958, Seite 337.
- Scheurl, A.: "Behandlung von Pensionsanwartschaften bei der Vermögensfestsetzung", BB 1956, S. 39.
- Schröder, G.: "Die Pensionszusage als bewertungsrechtlich unselbständiger Bestandteil des Arbeitsverhältnisses", BB 1957, Seite 361.
- Seweloh: "Rückstellungen in der Bilanz für Ausgleichsansprüche der Handelsvertreter", BB 1954, S. 763.
- Staudinger: in StW 1933, Spalte 1042.
- Stenger, A.: "Kommentar zum BGB", 11. Auflage, Band I.
- Theis, J.: "Die Behandlung von Rückstellungen bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens", DStZ 1957, Seite 274.
- Tilemann, D.: "Zur Problematik der Ausgleichszahlungen an Handelsvertreter", DB 1955, Seite 248.
- Veiel, O.: "Ist der Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters rückstellungsfähig?", DB 1957, Seite 1083.
- Vogt, F.: "Zur Problematik des Teilwerts bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens", BB 1958, S. 53.
- Waldner, W.: "Betriebswirtschaftslehre und Einheitsbewertung", StuW, Spalte 1.
- Winterberg: "Gesamtbewertungsfragen", BB 1959, Seite 1221.
- Zitzlaff: "Kann der Unternehmer eine Rückstellung für Ausgleichszahlungen an Handelsvertreter bilden?", DB 1958, Seite 113.
- Sonstige Literatur: "Ist der Ausgleichsanspruch der Handelsvertreter rückstellungsfähig?", DB 1957, Seite 1139.
- "Pensionsverpflichtungen bei der Einheitsbewertung", StuW 1950, Spalte 441.
- "Pensionsanwartschaften im Einkommensteuerrecht und Vermögensteuerrecht", DB 1953, Seite 153.
- "Neue Juristische Wirtschaftsbriefe", 57, Seite 1029; "Der Betrieb", 1950, Seite 89; "Die Wirtschaftsprüfung", 1957, Seite 175; "StRK-REwG", 1931, 1934; StRK-BewG"; "Bundessteuerblatt", 1955, 1957, Teil III; "Entscheidungen der Finanzgerichte", 1955, 1956, Teil III.

Lebenslauf

Ich wurde am 25.11.1932 als drittes Kind des Wirtschaftsprüfers und Steuerberaters Dr. Heinrich Gothe und seiner Ehefrau Hilde, geborene Scholemann, in Bochum geboren. Hier besuchte ich von 1939 bis 1943 die Volksschule. Im Mai 1943 verzog unsere Familie in die Oberpfalz, da unser Haus in Bochum durch Bombeneinwirkung zerstört worden war. In Bischof-Teinitz (Sudetenland) kam ich zur Oberschule, die ich Anfang 1945 wegen Unruhen in der Tschechoslowakei verlassen mußte.

1946 kehrte unsere Familie nach Bochum zurück, wo ich an der Graf-Engelbert-Schule im Frühjahr 1953 mein Abitur bestand. Nach einem Jahr praktischer Tätigkeit im Büro meines Vaters nahm ich im Sommersemester 1954 in München mein betriebswirtschaftliches Studium auf und beendete es im Frühjahr 1958 mit der Note "Gut" (1, 7).

Nach weiteren 2 Semestern Studium und Tätigkeit in der Praxis meines Vaters promovierte ich im Februar 1961 in München zum Dr.oec.publ. mit der vorliegenden Arbeit.

